DOI: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v11n33p35-50

AS REAVALIAÇÕES DE ATIVOS NA NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: O CASO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

ASSET REVALUATION IN NEW PUBLIC ACCOUNTING: THE UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA CASE

NEUTON ALCEDIR DE LIMA AMARAL
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (SC)
Bolsista da FAPESC/SC

JOSÉ ALONSO BORBA
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (SC)

RESUMO

A reavaliação de ativos é uma técnica que substitui o custo histórico e tem recebido muitas críticas. A Lei 6.404/76 proibiu, em 2007, o uso desse recurso, embora permita o custo atribuído na adoção inicial das regras internacionais de contabilidade. Porém, somente com as normas de contabilidade aplicáveis ao setor público as reavaliações começarão a ser utilizadas, notadamente para corrigir valores de ativos muito antigos. Objetiva-se, assim, demonstrar a importância da reavaliação de ativos para restabelecer o valor informacional dos bens do imobilizado da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e, para isso, foram realizadas três etapas. A primeira consistiu em testar a previsão legal e conceitual da reavaliação de ativos, com base nos normativos contábeis vigentes – Pronunciamentos Contábeis e Normas Técnicas de Contabilidade – bem como na legislação e literatura especializadas. A segunda etapa permitiu identificar os bens registrados por valores irrisórios, e somente aqueles avaliados até um real foram considerados. A terceira etapa evidenciou a exigência formal da reavaliação, demonstrada pelas orientações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que estabelecem procedimentos técnicos e orientações para a Administração Pública Federal. Os resultados indicam grande quantidade de bens registrados por valores irrisórios na UFSC que deverão ser reavaliados até o final do exercício de 2013, conforme tabela de prazos estabelecidos pela STN. A validade conceitual e legal da reavaliação está garantida pelos normativos contábeis e pela Lei 4.320/64. Entretanto, esse procedimento não foi implementado até 2011, devido à magnitude e à complexidade da tarefa.

Palavras-chave: Reavaliação de ativos. Contabilidade pública. NBCASP. Patrimônio público.

ABSTRACT

The asset revaluation is a technique that replaces the historical cost and has received much criticism. The Law 6.404/76 forbade, in 2007, the use of this feature, but it allows the deemed cost to the initial adoption of international accounting standards. In the public sector, however, only with the accounting standards which are applicable to the public sector and the asset revaluation will be used notably to fix very old asset values. This study aims at demonstrating the importance of asset revaluation to re-establish the informational value of the assets of the fixed assets at the Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) and, for that, three steps were followed. The first one was to test the legal forecast and asset revaluation conceptual basis of accounting regulatory force – Accounting Pronouncements and accounting technical standards – in addition to legislation and specialized literature. The second step was to identify the goods registered by ridiculously low values, and only those assessed up to R$ 1.00 were considered. The third step highlighted the formal requirement of reassessment, demonstrated by the guidelines of the Secretaria do Tesouro Nacional (STN), establishing technical procedures and guidelines for the Federal Public Administration. The results indicate large amount of goods registered by ridiculously low values at UFSC, which should be reevaluated by the end of 2013, according to the date deadlines set by STN. Conceptual and legal validity of the revaluation is guaranteed by the accounting regulatory and by Law 4.320/64. However, this procedure was not implemented until 2011, due to the magnitude and complexity of the task.

Keywords: *Asset revaluation. Public Accounting. NBCASP. Public Assets.*

1 INTRODUÇÃO

A reavaliação do ativo imobilizado, que representa uma alternativa em substituição ao custo com base no valor de entrada, ou custo histórico, tem sido alvo de polêmicas. Pesquisadores questionam sua eficácia e relevância e alguns até mesmo condenam essa prática e comparam-na com regras de países que não permitem a reavaliação. Apesar disso, a contabilidade do setor governamental está em fase de transição e o foco, que antes era no orçamento, volta-se para o patrimônio e desperta para a necessidade de reavaliar os ativos, a fim de corrigir distorções provocadas por fatores exógenos, tal como a conversão da moeda nacional para o real, em 1994, tendo em vista que muitos ativos do imobilizado estão registrados por valores irrisórios.

Estudos têm apontado usos diversos da reavaliação de ativos pelas empresas, nem sempre consideradas boas práticas. Fialho et al (2006) demonstram as contradições existentes entre a adoção da reavaliação e os princípios e postulados da contabilidade e sugerem que não são compatíveis. Schvirck e Santos (2007), por sua vez, afirmam que muitas empresas têm se utilizado desse artifício para melhorar índices em favor próprio. Mas, também existem estudos que demonstram pontos positivos, como a melhora nos indicadores de rentabilidade das empresas (SOUZA, 1993), embora alguns desses índices possam ser prejudicados, tais como os de endividamento, pelo aumento das obrigações de longo prazo com os impostos diferidos, resultantes do processo de reavaliação de ativos. (SCHVIRCK, 2008)

Este trabalho, todavia, não tem a intenção de discutir o mérito da reavaliação de ativos como base de valor, mas apenas verificar sua validade legal e conceitual como alternativa para correção dos preços dos bens registrados no grupo imobilizado das instituições públicas. A reavaliação de bens foi instituída pela NBC T 16.10, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que traz para o setor governamental a necessidade de se avaliar o patrimônio, com base nos Princípios de Contabilidade. Além da validade legal e conceitual, precisa-se verificar se as reavaliações são necessárias, uma vez que representam alternativa para a avaliação dos ativos e não uma obrigação.

A proposta da pesquisa é, portanto, responder à seguinte pergunta: quais são os fatores que permitem eleger a reavaliação de ativos como uma alternativa válida para restabelecer o valor informacional dos bens do imobilizado da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)? Assim, objetiva-se demonstrar a importância da reavaliação de ativos para restabelecer o valor informacional dos bens do imobilizado da

Universidade Federal de Santa Catarina. Buscar-se-á indícios de que os valores registrados na contabilidade não representam mais o custo histórico, ou seja, foram deturpados por fatores exógenos, bem como evidenciar-se-á a validade legal e conceitual da reavaliação, além da exigência formal imposta pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Objetiva-se, ainda, investigar a forma como serão reavaliados os ativos do imobilizado na Administração Pública Federal e comparar as práticas do setor público com o que é, ou fora, exigido das entidades do setor privado, tendo em vista a extinção da figura da reavaliação de bens na Lei 6.404/76. Também pretende-se verificar se a UFSC tem conseguido proceder à reavaliação de ativos do imobilizado, conforme prazos determinados no calendário elaborado pela STN para tais reavaliações.

A pesquisa se justifica por ser a prática da reavaliação de ativos um assunto novo para os contadores públicos. Apesar de estudos já terem abordado esse tema na área governamental (CASTRO et al, 1997), a reavaliação representava somente uma possibilidade prevista na Lei nº 4.320/64, mas a administração pública não a utilizava. Com a obrigatoriedade, no entanto, surgem dificuldades que diferem daquelas enfrentadas pelas empresas do setor privado, e obriga os contadores do setor público a buscarem se reciclar urgentemente, pois, como indica Silva (2011), "a mudança é grande e os profissionais de Contabilidade do serviço público terão que ficar preparados para essa virada de postura".

Além disso, são poucas as pesquisas sobre esse tema e somente em raros casos são voltadas para a área governamental. Alguns estudos trazem o enfoque patrimonial da contabilidade pública para as discussões científicas, mas ainda insipientes (DARÓS; PEREIRA, 2009; LOPES, 2010) e não tratam do assunto reavaliação de forma específica.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A reavaliação de ativos é uma técnica utilizada em substituição ao custo com base no valor de entrada, ou valor original. Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009a, p. 344), "reavaliar significa avaliar de novo, o que implica a deliberação de abandonar os valores antigos". Schvirck e Santos (2007, p. 3), ao parafrasearem Martins[2] (1992, p. 110), dizem que "a reavaliação, em contabilidade, consiste em atribuir um novo valor ao ativo, valor esse que passará a ser o registro contábil do bem reavaliado". Assim, a menos que seja realmente necessária, a reavaliação de ativos é indesejável. Apesar disso, existe a preocupação de que os ativos estejam defasados a ponto de prejudicar a análise do patrimônio das instituições públicas, considerando-se que muitos bens do imobilizado estão representados por valores irrisórios.

As entidades do setor privado que se utilizavam das reavaliações para manter seus bens tangíveis avaliados a preço de mercado, estão proibidas de fazê-lo devido à alteração trazida pela Lei nº 11.638/07 na Lei nº 6.404/76.

> Não se pode mais efetuar reavaliações do imobilizado tangível, sendo que mesmo as empresas que a isso estavam obrigadas a fazê-la, pelo menos a cada quatro anos, não só estão desobrigadas disso, como também impedidas de aplicá-la daqui para a frente. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009b, p. 42)

Para estas instituições, somente poderão ser utilizadas reavaliações feitas antes da proibição legal e desde que representativas ainda do valor justo, reconhecidas como custo atribuído (deemed cost). O custo atribuído também é aceito nos casos em que a entidade, na adoção inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27, 37 e 43, possuir bens ou conjunto de bens que apresentem valor contábil substancialmente inferior ou superior ao valor justo, mas que estejam em operação e possuam expectativa de benefícios futuros. A adoção desses procedimentos não se confunde com a reavaliação de ativos e está em linha com as normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB[3] e somente é aceita na inicial dos pronunciamentos técnicos citados. Não são permitidas revisões posteriores. (CPC, 2009a)

As entidades que corrigirem seus ativos com base no custo atribuído terão isenção tributária garantida pela Lei nº 11.941/09, assim como pelas demais adaptações realizadas com base na Lei 11.638/07, para os efeitos dessas transações. (EVANGELISTA, 2010; FURUTA; BISPO; VIEIRA,

[2]MARTINS, Eliseu. Reavaliação, correção especial e provisão para imposto de renda. Temática Contábil e Balanços – IOB, São Paulo, nº 14, p. 106-110, 1992.
[3]International Accounting Standards Board (IASB) - IFRS 1 (em especial nos itens D5 a D8).

2010). As entidades que fizeram ajustes para estornar os efeitos dos saldos de reavaliações, com base na Lei 11.638/07, tiveram grande impacto no patrimônio líquido do exercício de 2008 (SANTOS; CALIXTO, 2010), o que enfatiza a importância da reavaliação dos ativos para as entidades que a utilizavam.

Por outro lado, as instituições do setor público, que historicamente não efetuavam reavaliações, se vêem obrigadas a fazê-las. Antes das NBCASP[4], a contabilidade pública se detinha em evidenciar os fatos decorrentes da execução orçamentária, como nos revelava Fortes (2006, p. 192), ao afirmar que "a estrutura patrimonial definida pela Lei nº 4.320/64 está totalmente voltada para o orçamento". Segundo Silva (2011), "a ênfase passa a ser o patrimônio como objeto de estudo da contabilidade enquanto ciência". De acordo com o Manual Siafi, "devido às mudanças na contabilidade do setor público, com vistas à melhoria na informação contábil, os registros devem espelhar de modo fidedigno a situação patrimonial". (BRASIL, 2010)

Nessa mudança de perspectiva, o ativo acaba por merecer atenção especial. "Um dos aspectos importantes para a apresentação da real situação patrimonial é o critério de avaliação de ativos, que permite a quantificação fiel dos recursos controlados". (Ibid, 2010) É o que observa, também, Torres (2010a), quando afirma que "os ativos, muitas vezes registrados por valores irrisórios, passarão a ser contabilizados por um valor mais próximo da realidade". Desta forma, o setor público começará a se utilizar dessa técnica para restabelecer o valor de seus ativos e, segundo a NBC T 16.10, aprovada pela Resolução CFC nº 1.137/08, em relação à reavaliação e sua periodicidade,

> As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos:
> (a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
> (b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas. (CRC/SC, 2008, p. 349).

Assing, Avila e Alberton (2010) apontam que, mesmo no setor privado, no qual as reavaliações eram uma prática comum em determinados segmentos da economia, muitas empresas não obedeciam à regra de reavaliar anualmente, ou a cada quatro anos, quando a faziam como base para a evidenciação dos ativos. Na área governamental, não está evidente se os ativos serão reavaliados somente uma vez ou se, como determina a NBC T 16.10, far-se-ão novas reavaliações periodicamente.

Por ser uma novidade no setor público, os conceitos e as aplicações da reavaliação de ativos podem ser mais bem elucidados quando se resgata o que se praticava no setor privado. Até 2009, a NBC T 19.6, aprovada pela Resolução CFC nº 1.004/04, definia reavaliação como sendo "a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado, com base em laudo técnico elaborado por três peritos ou entidade especializada". (CRC/SC, 2008, p. 389) Definia também que as reavaliações seriam feitas nas seguintes hipóteses: de forma voluntária de ativos próprios; de ativos por controladas e coligadas; e reavaliações nas fusões, incorporações e cisões. (Ibid, p. 390)

Essa norma foi revogada pela NBC TG 27, aprovada pela Resolução CFC nº 1.177/09, com validade a partir de 2010, e não trás mais as hipóteses de reavaliação. A NBC TG 27 teve como origem o Pronunciamento Técnico CPC 27, de 26 de junho de 2009, que também foi replicado na Deliberação CVM nº 583/09[5]. Além disso, a IN nº 37/09[6], da Agência Nacional de Saúde Suplementar, exige a adoção do CPC 27 pelas operadoras de planos de assistência à saúde, medida adotada também pela Agência Nacional de Energia Elétrica, através do Despacho nº 4.722/09 e pela Superintendência de Seguros Privados, por meio da Circular nº 424/11[7], anexo IV. Assim, o instituto da reavaliação de bens permanece nos normativos contábeis de abrangência geral, bem como nas NBCASP, e, nos casos em que a lei permitir, a reavaliação poderá ser utilizada, como pode ser observado a seguir.

[4]Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, criadas pelas Resoluções CFC nº(s) 1.128/08, 1.129/08, 1.130/08, 1.131/08, 1.132/08, 1.133/08, 1.134/08, 1.135/08, 1.137/08.

[5]Aprova o Pron. Téc. CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de ativo imobilizado.

[6]Incorpora à legislação de saúde suplementar as diretrizes dos Pron. Téc. emitidos pelo CPC e aprovados pelo CFC, e determina sua observância pelas operadoras de planos de assistência à saúde.

[7]Dispõe sobre as alt. das Normas Cont. a serem observadas pelas ent. abertas de prev. Compl., sociedades de capitalização, sociedades seguradoras e resseg. locais, inst. pela Res. CNSP no 86, de 3 de setembro de 2002.

> Após o reconhecimento como um ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente pode ser apresentado, se permitido por lei, pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. (CPC, 2009b; CFC, 2009a; CVM, 2009)

Segundo Araújo e Arruda (2009, p. 164), "os bens identificados como material permanente estão sujeitos à reavaliação e depreciação, observadas as normas técnicas aplicáveis". Para Kohama (2010, p. 217), "é fora de dúvidas que a legislação permite a reavaliação desses bens móveis e imóveis, porém, não é normalmente efetuada". Assim, como previsto na Lei 4.320/64, art. 106, § 3º, percebe-se que, de fato, no setor público "poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis". (BRASIL, 1964) Como destaca o coordenador do grupo de trabalho do CFC responsável pela convergência de normas do setor público, citado por Torres (2010a), uma novidade decorrente dessa convergência será a prática de depreciação, amortização e exaustão dos bens, depois que eles forem reavaliados. É preciso, contudo, verificar se as reavaliações serão necessárias.

Quanto ao início da obrigatoriedade da adoção das novas regras de contabilidade para o setor público, abre-se aqui um parêntese. Apesar de as Resoluções do CFC, que aprovaram as NBCASP (resoluções nº de 1.128 a 1.137/08), determinarem que a adoção dessas normas é facultativa a partir de novembro de 2008 e obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2010, a Resolução CFC nº 1.268/09 estabeleceu, no art. 6º, que esse prazo de obrigatoriedade de adoção pode ser outro, se previsto em legislação específica (CFC, 2009b). No caso da União, a Portaria STN nº 828/11 estabeleceu que a Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)[8], será adotada gradualmente a partir do exercício de 2012 e integralmente até o final do exercício de 2014. A mesma Portaria também determinou que a Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos- deverá ser adotada obrigatoriamente a partir de 2012 e a Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público- deverão ser adotadas facultativamente a partir de 2012 e obrigatoriamente a partir de 2013. (BRASIL, 2011)

Os resultados desta pesquisa, contudo, não serão afetados pelo novo prazo estipulado pela Portaria STN nº 828/11, tendo em vista que esta foi editada em 14 de dezembro de 2011 e que a STN enfatizou, por meio de mensagem oficial, em 2010, que procedimentos como depreciação, amortização e exaustão deveriam ser implementados já naquele exercício, conforme determinação legal. A STN também indicava, por meio do Manual Siafi, a necessidade da reavaliação, quando afirmava que "para efetuar-se a depreciação [...] é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo".(BRASIL, 2010). Ainda, para a STN,

> É reconhecido que a administração pública federal não pratica até o momento procedimentos para preservar o valor original adequado dos ativos, fazendo com que os mesmos permaneçam com valores históricos, não configurando uma base monetária inicial confiável para a aplicação dos procedimentos de depreciação. (Ibid, 2010)

Essa preocupação parece ter raízes no período inflacionário pelo qual passou o País. Como destacam Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009a, p. 345), "no Brasil, tivemos a correção monetária compulsória do imobilizado por décadas, mas sabidamente esses índices sofreram mutilações técnicas e políticas e distanciaram-se dos melhores indicadores de inflação de que dispomos". Na UFSC, como em outras instituições públicas e até em instituições privadas, muitos dos ativos estão registrados no imobilizado por valores bem abaixo do real. Como afirma um dos sócios da Ernst & Young, citado por Torres (2010a), "os ativos são muito antigos e estão registrados por valores irrisórios, mas isso vai mudar com o IFRS do setor público".

[8]O MCASP está na sua 4ª edição, criada pela Portaria-Conjunta nº 1/11, que altera a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), e pela Portaria STN nº 406/11, que 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 – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Depreende-se, assim, que a reavaliação será compulsória nestes casos e deverá aplicar-se a todo o grupo do bem reavaliado, pois "se o método de reavaliação for permitido por lei e um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliado [sic]". (CPC, 2009b; CFC, 2009a; CVM, 2009)

3 METODOLOGIA

Para se atingir os objetivos, foram realizadas três etapas: a primeira consiste em verificar a previsão legal e conceitual da reavaliação de bens, por meio da fundamentação teórica, apresentada na segunda seção, a fim de confirmar sua existência como alternativa para avaliação dos bens do imobilizado, apesar de sua extinção pela lei nº 6.404/76. Também nessa seção, foram comparadas as normas dos setores privado e público, tendo em vista que a reavaliação de bens é uma novidade no setor governamental e muitos dos conceitos podem ser mais bem compreendidos a partir da experiência das entidades do setor privado.

A segunda e a terceira etapas foram apresentadas nos resultados da pesquisa, quarta seção. Uma vez identificada a validade legal e conceitual da reavaliação de bens, é preciso verificar a necessidade de se aplicar esta técnica, já que representa uma opção e não obrigação legal, sendo esta a segunda etapa da pesquisa. Com base no Sistema de Gestão Patrimonial da UFSC, foram levantados os ativos que possuem bens a serem reavaliados e sua representatividade dentro do grupo a que pertencem, .Por ser uma análise subjetiva, foram considerados somente os bens que estão registrados por valores irrisórios de até um real. Os relatórios foram emitidos em formato de planilha do Microsoft Office Excel que permite manipulações de dados.

Verificada a necessidade de se aplicar a reavaliação para o caso específico da UFSC, a terceira etapa consiste em evidenciar a exigência formal, demonstrada por meio das orientações da STN para as unidades gestoras do Poder Executivo Federal, incluindo a UFSC, a partir de comunicação oficial e do Manual Siafi, que estabelece procedimentos técnicos e orientações sobre registros contábeis na União.

Trata-se de um estudo de caso. E é uma pesquisa descritiva, que visa à "descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis". (GIL, 2002, p. 42) Quanto aos procedimentos técnicos, é uma pesquisa documental, pois "vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa". (Ibid, p. 45)

Os ativos a serem considerados nesta pesquisa são os bens móveis. Não abrange os bens intangíveis, por não estarem sujeitos à reavaliação, nem tampouco os bens imóveis, por serem gerenciados por outro sistema de controle patrimonial, o SPIUNET, que obedecerá a regras específicas para as reavaliações desse grupo. Além disso, serão considerados somente os bens incorporados no ativo da UFSC antes do exercício de 2010 e ainda em utilização. Apesar de se indicar a correção monetária como possível motivo para a subavaliação dos bens do imobilizado, este estudo não tem a pretensão de apontar falhas nas técnicas de correção de balanço, nem tampouco de provar que foi a principal causa das distorções verificadas.

4 RESULTADOS

Os resultados são apresentados em duas subseções. A primeira faz uma análise dos bens registrados por valores irrisórios e a segunda apresenta as orientações da STN para as unidades gestoras, em ordem cronológica.

4.1 Análise dos bens registrados por valores irrisórios na UFSC

Investigou-se, junto ao Departamento de Gestão Patrimonial (DGP), da UFSC, se existem bens com valores defasados registrados no patrimônio. O objetivo é evidenciar, quantitativa e qualitativamente, a necessidade de se atualizar os valores dos bens do ativo imobilizado e permitir ter uma ideia do impacto que as reavaliações provocarão no patrimônio da universidade. Por se tratar de uma análise subjetiva seria necessário apurar o valor justo de cada ativo, ou unidade geradora de caixa, por exemplo, para saber se os bens estão subavaliados. Optou-se por selecionar somente os itens que estão representados no ativo pelo valor de até um real. Desta forma, a necessidade de reavaliação tende a ser bem maior do que aquela apresentada na amostra, mas se pretendeu evidenciar os vários bens registrados

por valores irrisórios. Além disso, segundo as NBCASP, se um item for reavaliado, todos os bens daquela classe também devem ser, o que aumenta a quantidade de ativos a serem considerados.

Com base no Sistema de Gestão Patrimonial (SIP) da UFSC, foi retirado um extrato dos bens móveis, do ativo imobilizado, reconhecidos na contabilidade por valores irrisórios (até um real). Foram selecionados somente os bens que estão em utilização e que foram incorporados ao patrimônio até 31 de dezembro de 2009, pois, como se perceberá mais adiante, a STN afirma que os ativos incorporados a partir de 2010 já apresentam base sólida e não precisam ser reavaliados. Os resultados são apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Quantidade de bens registrados por até um real, por grupo

Classificação	Descrição do grupo	Qtd.
142120400	*Aparelhos de medição e orientação*	237
142120600	*Aparelhos e equipamentos de comunicação*	5
142120800	*Aparelhos, equipamentos e utensílios médico, odont., laboratorial e hospitalar*	6.672
142121000	*Aparelhos e equipamentos p/ esportes e diversões*	166
142121200	*Aparelhos e utensílios domésticos*	1.692
142122400	*Equipamentos de proteção, segurança e socorro*	95
142122600	*Instrumentos musicais e artísticos*	159
142122800	*Máquinas e equipamentos de natureza Industrial*	13
142123000	*Máquinas e equipamentos energéticos*	17
142123200	*Máquinas e equipamentos gráficos*	27
142123300	*Equipamentos p/ áudio, vídeo e foto*	171
142123400	*Máquinas, equipamentos e utensílios diversos*	1.136
142123500	*Equipamentos de processamento de dados*	39
142123600	*Máquinas, instalações e utensílios de escritório*	1.284
142123800	*Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina*	1.535
142123900	*Equipamentos Hidráulicos e elétricos*	3
142124000	*Máquinas e equipamentos agrícolas e rodoviários*	3
142124200	*Mobiliário em geral*	15.589
142124800	*Veículos diversos*	5
142125200	*Veículos de tração mecânica*	1
142128700	*Material de uso duradouro*	290
Total		**29.139**

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados retirados do Sistema de Gestão Patrimonial – SIP da UFSC

Pela análise dos dados, verificou-se que 29.139 itens estão registrados por até um real, o que representa 7,92% dos bens registrados no patrimônio até o final de 2009, que num total de 367.755 itens, considerando todas as formas de incorporação, inclusive produção própria, nascimento de semoventes, doações e comodato. Desses, 28.889 itens, ou 7,86%, estão avaliados a um centavo. Isso indica que os bens incorporados no ativo imobilizado da universidade até o final do exercício de 2009 e que estão registrados por valores de até um real não chegam a oito por cento. Cabe alertar, entretanto, que existem vários outros bens que precisam passar por reavaliação, ou seja, bens que estão registrados por valores irrisórios, apesar de por mais de um real, e, ainda, aqueles que possuem valor um pouco maior, mas abaixo do que deveria, se considerado o valor justo.

O maior número de incidência está no grupo "Mobiliário em geral", com 15.589 ocorrências, que representa 53,5% do total de bens registrados por valores de até um real e 4,24% do total de bens incorporados até 2009. Em segundo lugar está o grupo "Aparelhos, equipamentos e utensílios médico, odontológico, laboratorial e hospitalar", com 6.672 ocorrências, seguido por "Aparelhos e utensílios domésticos" (1.692), "Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina" (1.535), "Máquinas, instalações e utensílios de escritório" (1.284) e "Máquinas, equipamentos e utensílios diversos" (1.136), além de outros de menor ocorrência, mas não menos relevantes.

Observa-se que, apesar de o relatório se limitar aos bens registrados até o final de 2009, ou seja,

não contemplar os bens adquiridos nos anos de 2010 e 2011, o período após a conversão da moeda nacional compreende quinze anos. Significa que uma parte considerável dos bens ainda em utilização foi incorporada ao ativo da universidade até o ano de 1994, o que sustenta a ideia de que os bens móveis são utilizados por mais tempo no setor público, devendo-se levar isso em consideração para se apurar a vida útil e, consequentemente, o período depreciável.

A Tabela 2 apresenta alguns exemplos e permite observar-se a natureza dos bens registrados por valores irrisórios, que estão em plena utilização e deverão ser depreciados, depois de reavaliados.

Tabela 2 – Valores registrados no Ativo Imobilizado da UFSC

Cód.	Descrição do Bem	R$
048585	*Politriz p metalografia, AROTEC mod. APLS-5 2 vel. pá circ anel de prot 220v-60hzc/1hp*	0,01
048927	*Fasímetro ENGRO 60 cx madeira c contr frontal pont faca 120/240v 480 600 v NF 1864*	0,01
147677	*Condicionador de ar 7500btus CONSUL AR07AO AIR MASTER quente/frio, 220v, 60hz*	0,26
152246	*Geladeira CONSUL RU08T1 branca 80 litros p/220v e 60hz, med. 48x51x60cm*	0,02
152248	*Arquivo de aço IDEAL AIOF-4E cinza, c/4 gavetas e chave, med. 47x69x134cm*	0,01
132310	*Kit UNIVERSAL SECURITY p/seg. de microcomp. c/cadeado c/cabo de aço de 230cm*	0,09
132311	*Exaustor - de 30 cm em ferro na cor cinza, c/a parte frontal gradeada, p/220 v.*	0,32
132312	*Ventilador de teto, marca TRON, c/ hélice de 3 pás, reverso, p/220 v.*	0,41
014425	*Deionizador PERMUTION de tubo PVC coluna deionizadora com instalação hidráulica*	0,01
152394	*Mesa para impressora em arvoplac bege suporte p/colocar papel med.60x41x71cm*	0,01
152397	*Cadeira estofada giratória preta em estr. de ferro preto, c/5 rodízios e altura regulável*	0,01
152422	*Scanner GENIUS mega tech B.105a handscaner 400dpi 256 tons, software photo e OCR*	0,04
082065	*Projetor de slides IEC LH150 lente will-wetzlar maginon 1:2,8/85, p/36 slides,p/110/220v*	0,01
152835	*Balança eletrônica AND FX-6000 visor 7 dígitos sensibil. 0,1 gramas, cap. 6100g, p/12v*	0,14
029575	*Desumidificador FARGOM 380S 300/m2 cont. aut. lâmpada piloto c/4 rodízios, p/220 v.*	0,01
143251	*Quadro magnético cor branca laterais em alumínio suporte p/ materiais, med. 160x92cm.*	0,28
153418	*Mesa digitalizadora DIGICON 7211 branca caval de ferro preto 4 rodízios 60hz 110/220 v*	0,15
153515	*Banho termostático Microquímica MQBTC99-20 visor digital 4 lâmp regul temp 20c-100c*	0,12

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados retirados do Sistema de Gestão Patrimonial – SIP da UFSC

Verifica-se que bens de diversas naturezas, muitos deles de grande porte, estão avaliados, nos exemplos da Tabela 2, por até quarenta e um centavos. Foram apresentados aqui somente uma unidade de cada item, mas outros exemplares destes mesmos bens possuem iguais valores de avaliação, ou seja, o item 132312 (ventilador de teto), por exemplo, é apenas um dentre vários ventiladores com as mesmas características e com o mesmo valor registrado no patrimônio da instituição. Alguns desses bens já deveriam ter sido reavaliados até o final do exercício de 2011, como será demonstrado mais adiante, de acordo com uma tabela de prazos emitida pela STN. É o caso de equipamentos de processamento de dados, representados aqui por um scanner, item 152422, e por uma mesa digitalizadora, item 153418. Também embarcações, veículos de tração mecânica e aeronaves têm como prazo limite o exercício de 2011. Os demais grupos de bens devem estar reavaliados até o final de 2012, em alguns casos, e o restante até o término do exercício de 2013.

Destaca-se a natureza heterogênea dos bens apresentados na Tabela 2. Tratam-se apenas de exemplos. Existem bens muito mais exóticos, como equipamentos destinados à pesquisa laboratorial, a análises clínicas hospitalares, ou a pesquisas de desenvolvimento de veículos movidos à energia solar, alguns até importados cujas similares dificilmente são encontrados no mercado nacional. Além de serem antigos, dificultam a tarefa da equipe que irá apurar o valor justo desses ativos e a consequente necessidade de reavaliação.

A quantidade de bens que precisam ser reavaliados e a complexidade desses procedimentos exigem que os profissionais envolvidos no processo de reavaliação passem por reciclagens, por meio de capacitação técnica e orientações. A STN tem participação ativa nesse processo, como será demonstrado a seguir.

4.2 Orientações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)

No setor governamental, os procedimentos se baseiam sempre no que estabelece a lei. Contudo, a legislação é intrincada e esparsa e exige interpretações oficiais, com instruções normativas e outras. A STN, como Órgão Central do Sistema de Administração Financeira e do Sistema de Contabilidade do Governo Federal, criou o Manual Siafi, para orientar sobre procedimentos de registro dos atos e fatos administrativos. A Secretaria também realiza treinamentos e envia mensagens pelo módulo COMUNICA (Comunicação de Usuários do Siafi[9]), que representa o meio de comunicação oficial do Governo Federal com as instituições que utilizam esse sistema.

Em novembro de 2009, a Gerência de Normas e Procedimentos Contábeis da STN veiculou mensagem via COMUNICA que alertava para as exigências das NBCASP. Segundo a mensagem, fora disponibilizada uma macrofunção no Manual Siafi, sob código 020330, que tratava da reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações. Essa demanda estava embasada no disposto nos artigos 85, 89 e 104, da Lei 4.320/64, e inciso II, parágrafo 3º, do artigo 50, da Lei Complementar nº 101/00. Sobre a rotina de depreciação, dever-se-ia observar os seguintes pontos:

- Será apropriado ao resultado do período o valor da depreciação segundo o momento da sua ocorrência;
- Cada órgão poderá estabelecer uma tabela de vida útil própria. No Manual Siafi há uma tabela de vida útil a título de sugestão;
- O relatório mensal de bens móveis deverá agregar o fomento da depreciação;
- É aconselhável que os sistemas de controle patrimonial sejam alterados para adequar a rotina de depreciação;
- A depreciação dos bens imóveis será efetuada diretamente pelo SPIUNET;
- Será criada, no exercício financeiro de 2010, restrição de conformidade contábil para evidenciar a falta do lançamento contábil da depreciação;
- Por se tratar de mudança de critério contábil, os reconhecimentos de novos valores, seja por registro de depreciação de períodos anteriores, por reavaliação ou redução ao valor recuperável, deverão, nesse primeiro momento, impactar diretamente o patrimônio líquido;
- Todo o processo de reconhecimento e registro da depreciação deve se fundamentar na representatividade e na relação custo/benefício. (MOREIRA, 2009)

Segundo as NBCASP, "os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliação ou redução ao valor recuperável (*impairment*) devem ser registrados em contas de resultado". (CRC/SC, 2008, p. 349) A STN alertava na mensagem, todavia, para que o resultado do exercício não fosse afetado pelos referidos ajustes. Neste sentido, as contrapartidas das reavaliações deveriam ser registradas à conta de exercícios anteriores, tendo em vista que bens adquiridos no próprio exercício estavam corretamente avaliados e não seriam ajustados.

Observa-se que a STN orientava as unidades gestoras a começarem a preparar seus sistemas para o registro da depreciação já em 2009. Entretanto, a dificuldade consistia em tornar os valores contábeis depreciáveis, ou seja, era preciso saber o verdadeiro valor dos ativos e, com grande parte dos bens avaliada em pouco mais de um centavo, a UFSC, por exemplo, não pôde registrar a depreciação desses bens, uma vez que lhes causaria a baixa no ativo da instituição.

O Manual Siafi havia sido reformulado para orientar sobre os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, como se verifica na mensagem, mas também abordava a reavaliação de ativos. Já na introdução da macrofunção 020330 o Manual Siafi definia que as reavaliações no setor público seriam feitas de forma semelhante à do setor privado: "para efeitos desta norma, entende-se: [...] valor da reavaliação ou da redução do ativo a valor recuperável é a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, **com base em laudo técnico** [grifo nosso]". (BRASIL, 2009)

Nas normas de contabilidade aplicadas ao setor privado, laudos somente são emitidos por peritos ou empresas especializadas. Conforme orientam Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009, p. 346), "para se proceder à Reavaliação devem ser nomeados em Assembleia três peritos, ou então uma empresa especializada. Estes deverão elaborar o laudo de avaliação". Castro et al (1997, p. 56) já afirmavam que a

[9]Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – Siafi.

reavaliação, na administração pública, é um "procedimento espontâneo da entidade e deverá estar fundamentada em laudo, elaborado por três peritos ou empresa especializada. O problema seria determinar se os peritos seriam independentes ou se seriam servidores públicos". Não ficava claro no comunicado da STN, até aquele momento (em 2009), se os laudos técnicos seriam elaborados por peritos contratados ou se os próprios servidores teriam essa incumbência e, se fosse este o caso, faltava definir como se fariam as avaliações a preço justo e como seria elaborado o laudo técnico.

O Manual Siafi também indicava alguns critérios a serem observados para a reavaliação de ativos. A macrofunção 020330 definia vida útil econômica como sendo "o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo". (BRASIL, 2009) A NBC T 16.9 dizia, para fazer um comparativo, que "a vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico". (CRC/SC, 2008, p. 342)

Ao replicar trechos da NBC T 16.10, a macrofunção 020330 do Manual Siafi estabelecia o valor de mercado como base para as reavaliações de ativos. "Na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado [contudo], o valor do ativos pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas". (BRASIL, 2009) "Para muitos ativos não geradores de caixa no setor público, que fornecem continuamente serviços especializados ou bens públicos para a comunidade, o valor em uso do ativo é provavelmente maior do que seu *fair value* menos os custos de venda". (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010) Assim, aqueles bens típicos do setor governamental, não é possível reavaliar com base no preço de mercado, o que dificulta o trabalho de mensurar o valor de referência, que representa o valor em uso para a instituição.

Em março de 2010, a Coordenação Geral de Contabilidade da STN enviou nova mensagem para as Unidades Gestoras e enfatizou a exigência legal do registro da depreciação, amortização ou exaustão dos ativos. Segundo a STN, "se trata de uma demanda exigida pela legislação vigente e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, devendo ser normatizada e implementada". (COORDENAÇÃO GERAL DE CONTABILIDADE/STN, 2010)

Na UFSC, o Departamento de Gestão Patrimonial (DGP) não conseguira implementar a reavaliação de ativos até março de 2010 e, consequentemente, não registrou a depreciação, uma vez que os valores dos bens estavam defasados. Por essa razão, a conformidade contábil[10] dos dois primeiros meses de 2010 seria efetuada com restrição. Outras instituições parecem ter compartilhado dessas dificuldades, como indicava nova mensagem enviada ainda no mês de março de 2010 pela Área Técnica da Coordenação-Geral de Contabilidade da STN.

> Tendo em vista a necessidade de atualização do sistema de controle patrimonial informatizado e as demandas de orientação dos procedimentos mais adequados para se efetuar o registro da depreciação, informamos que a utilização dos códigos de restrição referentes a [sic] falta da informação da rotina em questão será utilizada apenas por ocasião do encerramento do exercício de 2010. (FERRARI, 2010)

A orientação foi mais direcionada às setoriais de contabilidade que, no caso da UFSC, é o Ministério da Educação (MEC), porém foi transmitida a todas as unidades gestoras para conhecimento. Como se percebe, as unidades gestoras ficaram isentas de restrição contábil para o não registro da depreciação até o final do exercício de 2010. Trata-se, todavia, da depreciação mensal, ou seja, aquela referente ao exercício corrente e não aos fatos atribuíveis a exercícios anteriores. Não se havia estabelecido data limite para o registro dos efeitos anteriores a 2010 até aquele momento e, sendo assim, deveriam ser reconhecidos no patrimônio até o final daquele exercício.

Uma nova mensagem foi enviada pela STN em julho de 2010, alertando para uma alteração no Manual Siafi, na macrofunção 020330, a qual foi completamente reestruturada. Desta vez, a STN disponibilizou tabelas de vida útil e exemplos de lançamentos para situações gerais e específicas. Mudou a postura inicial, que era de deixar a cargo de

[10] A Conformidade Contábil é a conferência efetuada pelas Unidades Setoriais Contábeis de UG e de Órgão tendo como objetivo assegurar o fiel e tempestivo registro dos dados contábeis lançados pelas UG no Siafi, relativos aos atos e fatos de sua gestão financeira, orçamentária e patrimonial, de acordo com a documentação.

cada entidade estimar a vida útil dos bens, e apresentou uma tabela com o tempo de uso e o percentual de valor residual. A Tabela 3 apresenta alguns exemplos.

Tabela 3 – Vida útil dos bens, para fins de depreciação, amortização e exaustão

Título	*Vida útil (anos)*	*Valor residual*
Aeronaves	-	-
Armazéns estruturais – coberturas de lona	10	10%
Armamentos	20	15%
Embarcações	-	-
Máquinas e equipamentos de natureza industrial	20	10%
Equipamentos de processamentos de dados	5	10%
Obras de arte e peças para exposição	-	-
Semoventes e equipamentos de montaria	10	10%
Veículos de tração mecânica	15	10%
Equipamentos, peças e acessórios aeronáuticos	30	10%
Equipamentos e sistema de prot. vig. Ambiental	10	10%

Fonte: Manual Siafi, adaptado pelos autores.

Segundo o novo texto da macrofunção, essa medida visa a tornar os procedimentos comparáveis em toda a administração pública. (BRASIL, 2010) Sobre o processo de reavaliação de ativos, o Manual Siafi apresentava uma solução da STN para que os entes públicos pudessem cumprir o que determinam as NBCASP, mas sem precisar reavaliar os ativos ainda no ano de 2010.

> Esse trabalho de adequação de valor dos ativos é complexo, demandando tempo e recursos humanos, principalmente para aquisições realizadas em exercícios anteriores, e, por isso, não necessita ser realizado imediatamente, e sim gradativamente, de acordo com as possibilidades de cada órgão [...]. Assim sendo, o administrador deverá iniciar o procedimento de depreciação pelos bens adquiridos, incorporados e/ou colocados em utilização a partir de janeiro de 2010, uma vez que os mesmos já apresentam uma base monetária inicial confiável, não necessitando ser submetidos previamente ao procedimento de reavaliação ou redução a valor recuperável. (BRASIL, 2010)

Torres (2010b) também indicava que "no setor público há o entendimento de que o processo de avaliação de bens [...] poderá ser feito ao longo do tempo, diante da dificuldade do trabalho". Como se observa, pela mensagem, serão depreciados inicialmente somente os bens adquiridos de 2010 em diante, deixando-se os demais ativos para serem reavaliados, ou reduzidos a valor recuperável (impairment), de acordo com as possibilidades de cada órgão. No entanto, o Manual traz uma tabela com prazos, para serem corrigidas as distorções nos valores dos ativos, de acordo com o tipo de bem. O prazo limite é o exercício de 2013, ou seja, as instituições teriam menos de três anos para conseguir reavaliar a totalidade dos bens subavaliados no ativo imobilizado, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Prazos limites para a reavaliação de ativos adquiridos antes de 2010

Conta	Título	Prazo
1.4.2.1.2.02.00	Aeronaves	2011
1.4.2.1.2.20.00	Embarcações	2011
1.4.2.1.2.35.00	Equipamentos de processamento de dados	2011
1.4.2.1.2.52.00	Veículos de tração mecânica	2011
1.4.2.1.2.06.00	Aparelhos e equipamentos de comunicação	2012
1.4.2.1.2.28.00	Máquinas e equipam. de natureza industrial	2012
1.4.2.1.2.08.00	Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odont., labor. e hospitalares	2013
1.4.2.1.2.42.00	Mobiliário em geral	2013

Fonte: Manual Siafi, adaptado pelos autores.

A alteração do Manual Siafi, de julho de 2010, também esclarecia que os trabalhos de reavaliação seriam realizados por uma equipe constituída por servidores das próprias instituições e não mediante contratação de peritos ou de empresas especializadas. Também determinava como seriam apresentados os resultados das avaliações.

> Para proceder à reavaliação deve ser formada uma comissão de no mínimo três servidores. Esses deverão elaborar o laudo de avaliação, que deve conter, ao menos, as seguintes informações:
> (a) Documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado
> (b) A identificação contábil do bem
> (c) Critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação
> (d) Vida útil remanescente do bem
> (e) Data da avaliação. (BRASIL, 2010)

Percebe-se, pela evolução nas orientações da Secretaria do Tesouro Nacional, os esforços e as dificuldades enfrentadas por ela e pelas unidades gestoras em atender ao que preceitua a legislação vigente, como indícios da complexidade que envolvem esses procedimentos, não só por ser uma novidade para a administração pública – apesar de previsto desde 1964 na Lei 4.320 – , mas também pela magnitude da empreitada que envolve todos os entes públicos federais, no caso da União.

Também se verifica a necessidade enfatizada pela STN de reavaliar os ativos antes de se proceder à depreciação, amortização ou exaustão. Além disso, a STN reconhece que a administração pública não possuía mecanismos que preservassem o valor informacional de seu imobilizado, mas que, a partir das exigências das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, os bens precisam ser reavaliados para que o patrimônio seja corretamente evidenciado, respeitando-se os princípios de contabilidade e as normas legais e técnicas vigentes.

A Tabela 5 permite visualizar melhor a evolução nas orientações da STN para as unidades gestoras vinculadas ao Governo Federal.

Tabela 5 – As orientações da STN e sua evolução

	Depreciação	Vida útil	Reavaliação
11 nov. 2009	Indica o início da rotina de depreciação em 2010	Cada órgão deverá estabelecer tabela de vida útil dos bens	Menciona as reavaliações, mas não esclarece os procedimentos a serem adotados.
17 mar. 2010	Ressalta a exigência legal	Não menciona	Não menciona
31 mar. 2010	Reconhece as dificuldades de adaptação dos sistemas e prorroga a restrição contábil para o final de 2010	Não menciona	Não menciona
16 jul. 2010	Define que serão depreciados, inicialmente, somente bens incorporados a partir de 2010	Apresenta tabela de vida útil e valor residual a ser utilizada por toda a Administração Pública Federal	Estabelece prazo para reavaliar os bens incorporados antes de 2010; e define quem fará a reavaliação (comissão de 3 servidores) e como será elaborado o documento (laudo).

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir das mensagens do COMUNICA do Siafi.

Apesar do avanço nas orientações sobre procedimentos técnicos, a UFSC não conseguiu formar as comissões e reavaliar os ativos listados no Manual Siafi com data limite até o exercício de 2011. Mesmo o registro da depreciação dos bens incorporados no ativo da instituição a partir de 2010 só foi possível ser efetuado no mês de dezembro de 2011, quando foram lançadas também as depreciações do exercício corrente.

5 CONCLUSÕES

O objetivo principal de demonstrar a importância da reavaliação de ativos para restabelecer o valor informacional dos bens do imobilizado da Universidade Federal de Santa Catarina foi atingido. A reavaliação de ativos está presente nos normativos contábeis de alcance geral, bem como nas NBCASP e é permitida nos casos previstos legalmente. A Lei 4.320/64 estabelece essa permissão, mas não a obriga. Contudo, a UFSC possui número significativo de ativos em plena utilização, avaliados por um real ou menos, com grande parte avaliada a um centavo, resultado da conversão da moeda nacional, em 1994. Nesses casos, a contabilidade do setor público não conseguiu, por meio das técnicas de evidenciação até então utilizadas, preservar o valor real desses ativos e a reavaliação deverá ser adotada de forma compulsória, o que foi corroborado pelas orientações da STN feitas por meio do COMUNICA e do Manual Siafi, nas quais se evidenciou a obrigatoriedade formal da reavaliação como requisito para a depreciação.

Considera-se atingido, também, o objetivo de investigar a forma como serão reavaliados os ativos do imobilizado do setor público, comparando-a com as práticas aplicáveis às entidades do setor privado. Estas entidades estão proibidas de efetuar reavaliação de ativos, mas podem ajustar o valor de seus bens por meio do custo atribuído (*deemed cost*), na adoção inicial dos CPCs 27, 37 e 43. A Secretaria do Tesouro Nacional emitiu normas técnicas, por meio do Manual Siafi, com procedimentos e regras – incluídas as regras para reavaliação de ativos – a serem adotadas por todas as instituições a ela vinculadas.

Essas regras só foram emitidas em meados de 2010, mas a STN já alertava para a necessidade de se reavaliar os bens do imobilizado desde 2009. Mesmo assim, a Universidade Federal de Santa Catarina não efetuou reavaliações até 31 de dezembro de 2011 e, com isso, considera-se atingido o terceiro objetivo, que é verificar se a UFSC está conseguindo proceder à reavaliação de ativos, de acordo com o calendário estipulado pela STN no Manual Siafi. Apesar de a Portaria STN nº 828/11 prorrogar o prazo para a adoção do MCASP e, consequentemente, dos novos procedimentos de contabilidade pública, no Manual Siafi consta como prazo máximo para reavaliação de determinados bens o exercício de 2011 e, sendo assim, a UFSC não cumpriu esse prazo.

A contabilidade governamental está em fase de transição para as normas internacionais, no intuito de melhorar a qualidade da informação contábil. Essa mudança de paradigma, contudo, exige a reestruturação e/ou implantação de determinados controles que, em alguns casos, são muito complexos. A reavaliação de ativos, nesse contexto, apresenta-se como uma técnica útil, tendo em vista que muitos dos ativos das instituições públicas estão registrados por valores irrisórios. Demanda uma série de recursos, como pessoal técnico qualificado, tempo disponível e metodologia específica para avaliação de cada tipo de ativo.

Embora represente grande dificuldade, que não é a única, pois mudanças em outros procedimentos também estão sendo adotadas, a correta avaliação do patrimônio público é condição essencial para se alcançar o que determinam as novas regras de contabilidade pública, a fim de garantir maior transparência dos gastos dos governos e permitir o controle social por meio das informações produzidas pela área contábil.

As conclusões dessa pesquisa são aplicáveis somente à realidade da Universidade Federal de Santa Catarina, tornando-se uma limitação como em todo estudo de caso. Novas pesquisas poderiam evidenciar os procedimentos de reavaliação de diferentes instituições públicas. Além disso, também se poderiam investigar os procedimentos relativos a outras práticas introduzidas pelas NBCASP, como a redução a valor recuperável (*impairment*), o registro de provisões, o respeito ao princípio da competência, o reconhecimento de bens de uso comum do povo como ativos, entre outros.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G. **Contabilidade Pública**: da teoria à prática. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. rev. e atualizada.

ASSING, I.; AVILA, R. V.; ALBERTON, L. Atendimento às Normas na Reavaliação de Ativos Imobilizados e nos Pareceres Emitidos por Auditoria Independente. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 4, n. 1, p.1-20, jan.–mar. 2010. Disponível em: <http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/239/165>. Acesso em: 05 jan. 2012.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 8 jan. 2012.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. **Manual Siafi.** Disponível em: <http://manualSiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 26 set. 2009.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. **Manual Siafi**. Disponível em: <http://manualSiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 16 jul. 2010.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 828**, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 2 jun. 2012.

BRAZ, P. S. **Atualização do Manual Siafi Web – Macro-função 02.03.30 – Depreciação**. [mensagem via COMUNICA do Siafi] Mensagem recebida por: <Universidade Federal de Santa Catarina>. Em: 16 jul. 2010. Disponível em: <https://Siafi.tesouro.gov.br/Siafi2012/comunica/transacoes/conmsgrec.jsf?usuario=6417f33f4e161fea9e507528f0dd29a9>. Acesso em: 2 jan. 2012.

CARVALHO, L. N. G.; COSTA, P. S.; OLIVEIRA, A. T. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, ago. 2010. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034612201000400005&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 3 jan. 2012.

CASTRO, A. A.; MARQUITO, M. M.; GODINHO, L. C.; ROCHA, M. R.; COUTINHO, P. R.; RODRIGUES, H. Reavaliação do Patrimônio. **Contabilidade Vista & Revista.** Belo Horizonte, v. 8, n. 1, p. 51-60, jun. 1997. Disponível em: <http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/viewFile/89/83>. Acesso em: 7 jan. 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Interpretação Técnica ICPC 10 – interpretação sobre a aplicação inicial ao ativo imobilizado e à propriedade para investimento dos pronunciamentos técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43**, de 4 de dezembro de 2009a. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/ICPC_10.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado,** de 26 de julho de 2009b. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2027.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº. 1.177,** de 24 de julho de 2009a. Aprova a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001177>. Acesso em: 9 jan. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.268,** de 10 de dezembro de 2009b. Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1268.doc>. Acesso em> 2 jun. 2012.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade.** Florianópolis: CRCSC, 2008.

COORDENAÇÃO GERAL DE CONTABILIDADE/STN. **Esclarecimentos registro depreciação, amortização e exaustão.** [mensagem via COMUNICA do Siafi] Mensagem recebida por: <Universidade Federal de Santa Catarina>. Em: 17 mar. 2010. Disponível em: <https://Siafi.tesouro.gov.br/Siafi2012/comunica/transacoes/conmsgrec.jsf?usuario=6417f33f4e161fea9e507528f0dd29a9>. Acesso em: 2 jan. 2012.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 9. São Paulo, 2009. **Anais...** Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>. Acesso em: 23 nov. 2011.

EVANGELISTA, D. T. **Revisão da vida-útil dos bens do ativo imobilizado**: impactos contábeis e tributários. 2010. 28 f. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27238/000763022.pdf?sequence=1>. Acesso em: 23 mar. 2012.

FERRARI, A. L. S. **Esclarecimento registro depreciação, amortização exaustão**. [mensagem via COMUNICA do Siafi] Mensagem recebida por: <Universidade Federal de Santa Catarina>. Em: 31 mar. 2010. Disponível em: <https://Siafi.tesouro.gov.br/Siafi2012/comunica/transacoes/conmsgrec.jsf?usuario=6417f33f4e161fea9e507528f0dd29a9>. Acesso em: 2 jan. 2012.

FIALHO, F. T.; MELLO, G. R.; MACEDO, F. Q.; YAMAMOTO, M. M. Reavaliação de Ativos Imobilizados no Brasil face aos Princípios Contábeis, Segundo a Estrutura Conceitual do IBRACON – CVM. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6. São Paulo, 2006. **Anais**... Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/220.pdf>. Acesso em: 9 jan. 2012.

FORTES, J. **Contabilidade Pública**: orçamento público, Lei de Responsabilidade Fiscal, teoria e prática. 9. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2005.

FURUTA. F.; BISPO, J. S.; VIEIRA, P. S. Convergência Internacional: nível de disclosure e impacto de inovações legais sobre o patrimônio líquido e o resultado das grandes empresas instaladas no Brasil. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 10. São Paulo, 2010. **Anais**... Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/389.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009a. 6. reimpr.

_____. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: (aplicável às demais sociedades) rumo às Normas Internacionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009b. suplemento.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, T. K. **Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Pública**. 2010. 25 f. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27210/000763402.pdf?sequence=1>. Acesso em: 23 nov. 2011.

MOREIRA, F. W. **Orientações sobre registro de depreciação**. [mensagem via COMUNICA do Siafi] Mensagem recebida por: <Universidade Federal de Santa Catarina>. Em: 11 nov. 2009. Disponível em:

<https://Siafi.tesouro.gov.br/Siafi2012/comunica/transacoes/conmsgrec.jsf?usuario=6417f33f4e161fea9e507528f0dd29a9>. Acesso em: 2 jan. 2012.

SANTOS, E. S.; CALIXTO, L. Impactos do início da harmonização contábil internacional (lei 11.638/07) nos resultados das empresas abertas. **RAE electron**., São Paulo, v. 9, n. 1, jun. 2010 . Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/raeel/v9n1/v9n1a6.pdf>. Acesso em 21 mar. 2012.

SCHVIRCK, E. Efeitos da Reavaliação de Ativos na Estrutura Patrimonial das Empresas. **Revista TECAP**, Pato Branco, v. 2, n. 2, p.37-43, 2008. Anual. Disponível em: <http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/CAP/article/viewFile/905/549>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____; SANTOS, A. Reavaliação de Ativos: principais práticas adotadas no Brasil. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 7. São Paulo, 2007. **Anais**... Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/42.pdf>. Acesso em: 9 jan. 2012.

SILVA, L. M. **NBCASP**: A grande reforma na Contabilidade Pública. Disponível em: <http://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>. Acesso em: 21 dez. 2011.

SOUZA, M. S. Reavaliação de Ativos. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 5, n. 1, p. 46-52, fev. 1993. Disponível em: <http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/viewFile/49/47>. Acesso em: 8 jan. 2012.

TORRES, F. Contabilidade dos governos muda e ativo ganha espaço. **Valor Econômico**, São Paulo, 01 set. 2010a. Disponível em: <http://www.valor.com.br/arquivo/844919/contabilidade-dos-governos-muda-e-ativo-ganha-espaco>. Acesso em: 19 dez. 2011.

_____. Migração para norma internacional ocorre em vários países. **Valor Econômico**, São Paulo, 01 set. 2010b. Disponível em: <http://www.valor.com.br/arquivo/844919/contabilidade-dos-governos-muda-e-ativo-ganha-espaco>. Acesso em: 19 dez. 2011.

ENDEREÇO DOS AUTORES:

NEUTON ALCEDIR DE LIMA AMARAL
Universidade Federal de Santa Catarina
Campus Universitário | Trindade | Florianópolis/SC | 88040-500
E-mail: neuton.amaral@ufsc.br

JOSÉ ALONSO BORBA
Universidade Federal de Santa Catarina
Campus Universitário | Trindade | Florianópolis/SC | 88040-500
E-mail: jalonso@cse.ufsc.br

Submissão: 18/04/2012
Aceito para publicação: 06/06/2012