



Centro Universitário de Brasília – UniCEUB
Faculdade de Tecnologia e Ciências Sociais Aplicadas – FATECS

Renan Malta Teles

Os critérios de mensuração de bens imóveis da União previstos nas Normas Internacionais de Contabilidade (IPSAS) e nas Normas Brasileiras de Contabilidade e sua aplicação normativa pela União.

Brasília
2015

Renan Malta Teles

Os critérios de mensuração de bens imóveis da União previstos nas Normas Internacionais de Contabilidade (IPSAS) e nas Normas Brasileiras de Contabilidade e sua aplicação normativa pela União.

Trabalho de conclusão de curso (TCC) apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Prof. Mestre Gladston Guimarães Naves

**Brasília
2015**

Renan Malta Teles

Os critérios de mensuração de bens imóveis da União previstos nas Normas Internacionais de Contabilidade (IPSAS) e nas Normas Brasileiras de Contabilidade e sua aplicação normativa pela União.

Trabalho de conclusão de curso (TCC) apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Orientador: Prof. Mestre Gladston Guimarães Naves

Brasília, 17 de novembro de 2015.

Banca examinadora:

Gladston Guimarães Naves, Mestre.

Flávio Alves Carlos

Romildo Araújo da Silva

**Brasília
2015**

RESUMO

Este trabalho tem o objetivo de apresentar e analisar os principais critérios de mensuração dos bens imóveis do Governo Federal, com a finalidade de se verificar se há divergências entre as Normas Internacionais de Contabilidade (IPSAS) no setor público e as Normas Brasileiras de Contabilidade e sua aplicação normativa pela União. A aplicação normativa se dá pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda e pela Secretaria de Patrimônio da União (SPU) do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva, que aborda o problema de forma qualitativa. O tratamento e análise dos resultados permitiram concluir que há algumas divergências nas normas internacionais em confronto com as nacionais, em relação à reavaliação e à depreciação dos bens imóveis. Foram identificadas deficiências na gestão dos imóveis de uso especial e dominial pelos órgãos responsáveis pela gestão dos bens imóveis da União, bem como algumas falhas na aplicação das normas.

Palavras-chave: Convergência; Contabilidade Pública; Bens Imóveis.

1. INTRODUÇÃO

A padronização das normas internacionais de contabilidade vem sendo discutida na maioria dos países do mundo. Os padrões foram propostos em 1973 pelo *International Accounting Standard Board* (IASB) na busca de aplicação das *International Financial Reporting Standard* (IFRS) com a criação da *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e do *International Accounting Standards Committee* (IASC) (CFC, 2010).

Até o ano de 2007, os procedimentos contábeis brasileiros eram regidos principalmente, pela lei 6.404/76. Após essa data, e depois de sete anos de tramitação no Congresso Nacional foi aprovada a lei 11.638/07, que veio para atualizar e reformular a lei 6.404/76, tratando de diversos aspectos inerentes à adoção de normas internacionais de contabilidade (CFC, 2010).

Nessa linha de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, o setor público também buscou se alinhar com as normas editadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), órgão internacional que produz normas. Um dos objetivos fundamentais do IFAC é estabelecer normas internacionais sobre ética, auditoria, educação contábil e contabilidade do setor público, a fim de servir ao interesse público e fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo, pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade (CFC, 2010).

No Brasil, houve a utilização das IPSAS emitidas pelo IFAC para a criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas e discutidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no processo de convergência das normas brasileiras as internacionais. Posteriormente, em 2008, foi publicado o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que é atualizado periodicamente.

De acordo com o CFC (2012), entre as inovações trazidas para a contabilidade pública pelas NBCASP estão: a elaboração de relatórios de fluxo de caixa, a previsão de depreciação para os bens públicos, a contabilização dos bens de uso comum e a adoção do regime de competência para as receitas e despesas.

O NBCASP estabelece as diretrizes da aplicabilidade das normas internacionais traduzidas pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil. Nesse sentido a NBCT 16.10 trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público. Mensuração é a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas. (CFC, 2008)

Intitulada Ativo Imobilizado, a IPSA 17, segundo o CFC, tem por objetivo estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações.

O Comitê Gestor de Convergência no Brasil traduziu essa norma e o CFC publicou a NBCT 16.10 para auxiliar as entidades públicas na contabilização dos bens imóveis. A resolução nº 1.437/13 que alterou a Resolução nº 1.137/08 orienta cada órgão que após o reconhecimento inicial dos imobilizados, a entidade deve escolher o modelo de custos ou o modelo de reavaliação como sua política contábil e deve aplicar tal política para uma classe inteira de ativos imobilizados, salvo disposição legal contrária.

Atualmente a Secretaria do Patrimônio da União (SPU) é responsável pelo controle e registro dos bens imóveis da União a partir dos sistemas SPIUnet e SIAPA. Outro órgão que também possui uma grande importância para a pesquisa e para a mensuração dos bens imóveis é a Secretária do Tesouro Nacional (STN) que normatiza e orienta o setor público com padrões contábeis. De grande importância são esses órgãos para o controle do patrimônio da União.

Cabe aos órgãos fiscalizadores e de controle verificar e auxiliar na contabilização desses procedimentos. Nesse contexto, a presente pesquisa se presta a responder o seguinte problema: **Há divergência nos critérios de mensuração de bens imóveis da União previstos nas Normas Internacionais de Contabilidade (IPSAS), nas Normas Brasileiras de Contabilidade e na sua aplicação normativa pela União?**

O objetivo geral da pesquisa é de identificar se há divergência nos critérios de mensuração da Secretaria de Patrimônio da União (SPU), nos normativos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e nos normativos contábeis (IPSAS e NBC) quanto à mensuração de bens imóveis da União

Para chegar a um melhor levantamento de dados e auxiliar no objetivo da pesquisa, como objetivos secundários, o trabalho buscou analisar e discutir descritivamente os seguintes pontos relativamente importantes:

- a) Apresentação das definições dos critérios de mensuração de bens imóveis, segundo o referencial teórico e a evidenciação no ordenamento jurídico brasileiro que disciplina sua aplicação no Brasil;
- b) Exploração das definições e características dos critérios de mensuração de bens imóveis nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), Normas Internacionais de Contabilidade (IPSAS), nos normativos da Secretaria de Patrimônio da União (SPU) e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN);
- c) Pesquisa na literatura e no acervo documental eletrônico da Administração Pública Federal, dos critérios de mensuração dos bens imóveis;
- d) Comparação entre os normativos e verificação do processo de convergência.

A justificativa para a realização deste trabalho é dada por três pilares:

- a) acadêmica: o trabalho poderá contribuir para futuras pesquisas;
- b) aplicação gerencial: os gestores e especialistas na área contábil do setor público poderão ser instigados a programarem um melhor método que auxilia na mensuração dos bens imóveis da União;
- c) social: informações corretas sobre os bens imóveis da União propiciam transparência para a sociedade.

2.CONTEXTUALIZAÇÃO E REFERENCIAL TEÓRICO

Essa sessão tem o objetivo de apresentar as teorias do campo da administração pública e a legislação que dispõe sobre o objeto da pesquisa. Nesse aspecto, as referências compreendem as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, às normas brasileiras de contabilidade convergidas às normas internacionais, as orientações normativas da Secretaria de Patrimônio da União (SPU) e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

2.1 A convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais

Acerca do processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade às internacionais, Guerra (2011, p.1) afirma que:

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade representa uma grande transformação no processo de produção da informação contábil no Brasil. Não se trata apenas de um conjunto de modificações meramente formais, é uma mudança de mentalidade.

Para o entendimento do processo de convergência, faz-se necessário um breve histórico das entidades internacionais que normatizam e orientam a profissão e os procedimentos contábeis. Assim, a missão do IFAC, conforme exposto em seu ato constitutivo é:

Servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir ao desenvolvimento de economias internacionais fortes pelo estabelecimento e pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional a essas normas, e pronunciando-se sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado da profissão tem o mais alto grau de relevância (CFC, 2010).

Com essa ideia de constituir e cumprir sua missão, a IFAC compôs o IPASB. O IPASB, que antes era denominado de *Public Sector Committee (PSC)*, é um conselho do IFAC, que foi designado a desenvolver e emitir normas internacionais aplicadas ao setor público (IPSAs). As IPSAs são padrões globais de alta qualidade para a elaboração de demonstrações contábeis por entidades do setor público, diferentes de Empresas Estatais. (CFC, 2010)

O IPSAB tem o objetivo de gerar e desenvolver normas internacionais de contabilidade de alta qualidade, que dão suporte para a elaboração das demonstrações contábeis das entidades do setor público, sempre buscando a facilidade da convergência das normas nacionais para as normas internacionais de contabilidade, favorecendo assim uma uniformidade e qualidade das demonstrações ao redor do mundo (CFC, 2010).

Mundialmente, a necessidade de padronização da divulgação das informações contábeis surgiu em razão dos seguintes fatores:

- Discussões mais profundas sobre os conceitos utilizados;
- Maior confiabilidade de investidores internos e externos;
- Minimizar custos de ajustes de divergências de critérios contábeis;
- Facilidade de intercâmbio técnico-profissional;
- Facilitar o processo de harmonização com as normas fiscais, dentre outras vantagens (BRASIL, 2007).

No Brasil, os estudos para o processo de convergência e harmonização das normas teve início a partir da Resolução CFC nº 1.055, de 07 de outubro de 2005. As primeiras normas para o setor público surgiram em 2008. A primeira diretriz adotada pelos Estados e União, veio por meio de uma legislação publicada pelo Ministério da Fazenda em 2008. A Portaria do Ministério da Fazenda MF nº 184:

Dispõem sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. (BRASIL, 2008).

Essas normas aplicam-se também a “entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas” (CFC, 2009).

Com a intenção de alavancar a mudança da utilização das normas de contabilidade pública no Brasil, foi criado em 2007 o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que segundo a Resolução CFC nº 1.103 de 28.09.2007 tem por objetivo:

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

Após a aprovação, em novembro de 2008, das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – (NBCASP) – o Conselho Federal de Contabilidade dá início a uma verdadeira revolução na Contabilidade Governamental brasileira, uma vez que foram as primeiras normas produzidas pela entidade e voltadas para o setor público.

Nesse sentido, Azevedo et.al (2009, p. 33) assevera que:

As 10 Primeiras normas de contabilidade aplicadas ao setor público vêm trazer profundos impactos não só na escrituração contábil dos fatos contábeis próprios do setor público, mas também trará reflexos comportamentais no cotidiano dos contabilistas.

Dessa forma, a padronização da contabilidade pública é um importante instrumento que estimula a eficácia e a efetividade no sentido de promover a transparência, planejamento e a responsabilidade da gestão fiscal e da transparência.

São 31 normas internacionais e 11 normas brasileiras já publicadas com o intuito de promover a convergência em toda a contabilidade pública. O trabalho baseou-se na IPSAS 17

e na NBCT 16.10 que trata dos ativos imobilizados do setor público. Vale ressaltar que os novos padrões aplicáveis à contabilidade pública visam à melhoria e padronização contábil.

2.2 Critérios de mensuração da Secretaria do Patrimônio da União (SPU)

Por força do Decreto nº 96.911, de 3 de outubro de 1988, a Secretaria de Patrimônio da União foi instituída, quando ainda integrava o Ministério da Fazenda. Atualmente a SPU, integra o ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, dispondo sobre a estrutura da presidência da república e do Ministério da Fazenda.

A secretaria do Patrimônio da União é incumbida de administrar, fiscalizar e outorgar a utilização, nos regimes e condições permitidas em lei, dos imóveis da União. Para tanto, o Decreto nº 8.189 de 21 de Janeiro de 2014, define as competências da SPU.

As principais competências da SPU é formular, implantar e avaliar a Política Nacional de Gestão do Patrimônio da União; administrar o patrimônio imobiliário da União e zelar por sua observação; promover o controle, fiscalização e manutenção dos imóveis da União utilizados em serviço público; incorporar bens imóveis ao patrimônio da União; estabelecer as normas de utilização e racionalização dos imóveis da União utilizados sem serviço público; e manter sob sua guarda e responsabilidade os documentos, títulos e processos relativos aos bens imóveis do domínio e posse da União. (BRASIL, 2015)

De acordo com a Portaria Conjunta nº 703, publicada em 10 de dezembro de 2014, a SPU em conjunto com a STN, dispõe sobre procedimentos e requisitos gerais para mensuração, atualização, reavaliação e depreciação dos bens imóveis da União, autarquias, e fundações públicas federais.

O artigo 1º e 2º dessa Portaria dispõe de procedimentos e condições suficientes para mensurar, reavaliar, atualizar e depreciar os bens imóveis das entidades públicas. Para a aplicação dessa portaria, deve-se considerar os conceitos e diretrizes que o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP dispõe bem como algumas aplicações específicas citadas no artigo 2º aos bens imóveis.

Conforme o artigo 3º da Portaria nº 703/2014-SPU/STN, para fins contábeis, os bens imóveis da União das autarquias e das fundações públicas federais devem ser mensurados e lançados nos sistemas corporativos da SPU, com base no valor:

- I - justo, na data de sua incorporação, quando se tratar de imóveis adquiridos a título gratuito, exceto por sucessão de entidade federal extinta;
- II - de aquisição, quando se tratar de imóvel adquirido de forma onerosa; ou
- III - de reposição depreciada da acessão acrescido do valor do terreno, nas demais situações inclusive nas hipóteses de inexistência de evidência para determinação do valor justo.

O referido artigo da Portaria define também que:

- § 1º Os bens imóveis atípicos que não possam ser mensurados com base nos incisos do caput serão tratados conforme disposições específicas definidas pela SPU.
- § 2º Os bens imóveis correspondentes a rodovias e ferrovias federais, bem como os demais bens atípicos que não possam ser discriminados fisicamente ou cadastrados nos sistemas corporativos da SPU conforme as regras atuais, poderão ser contabilizados diretamente no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.
- § 3º Os imóveis situados no exterior, independente da natureza, deverão ser mensurados necessariamente com base no valor justo.

A SPU conta com diversos sistemas para o controle dos bens imóveis da união, os principais são: o Sistema de Gerenciamento do Patrimônio Imobiliário de uso especial da União (SPIUnet) e o Sistema Integrado de Administração Patrimonial (SIAPA). Esses dois sistemas são os principais e mais importantes ferramentas do Governo Federal.

O SPIUnet foi um sistema criado para a gerência do Patrimônio imobiliário da União com o objetivo de manter o cadastro dos imóveis e usuários, emitir relatórios gerenciais, disponibilizar informação em interface simplificada e moderna e permitir a utilização gráfica (mapas, fotos dos imóveis). Importante frisar que os sistemas SPIUnet e SIAFI estão integrados, a fim de promover um melhor controle e a execução do Patrimônio da União.

O valor dos bens imóveis é apurado mensal e automaticamente pelo SPIUnet e a depreciação será iniciada no mesmo dia que o bem for colocado em condições de uso. O cálculo é realizado de acordo com a seguinte equação:

$$Kd = (n^2 - x^2) / n^2$$

Onde:

Kd = coeficiente de depreciação

n = vida útil da acessão

x = vida útil transcorrida da acessão

O SIAPA é um sistema também sobre gerencia da SPU que dá apoio à administração dos imóveis dominiais da União com o objetivo de mantê-los atualizados o cadastro dos imóveis e seus respectivos responsáveis. O sistema permite o gerenciamento das receitas arrecadadas patrimoniais derivadas do uso dos imóveis da União e padronizar os procedimentos operacionais.

Segundo o AC-0171-04/15-P do TCU (2014, p. 24)

O SIAPA contempla o registro dos imóveis dominiais da União, sendo à base de dados da SPU com maior quantidade de imóveis cadastrados (565.812 até maio de 2014), além de ser o único sistema informatizado que efetivamente faz a gestão financeira de imóveis, compreendendo o lançamento, a cobrança e a arrecadação de créditos.

A SPU é responsável pelo controle e mensuração dos bens imóveis. A STN é responsável por normatizar e padronizar os registros contábeis de tais bens. A SPU e a STN atuam cooperativamente para que as informações relativas aos bens imóveis possam estar corretamente evidenciadas nas demonstrações contábeis. Para tanto, são realizadas reuniões envolvendo ambas as Secretarias e, quando necessário, são organizados grupos de trabalho.

A SPU desempenha atividades de extrema importância para o patrimônio público federal, e com o passar dos dias novas atribuições são lhe dadas. Com o processo de padronização e adoção das normas internacionais, a SPU tem que estar sempre atenta para adaptações e normatizações quando se refere aos bens imóveis. Por conseguinte, observa-se a amplitude das atribuições da SPU, uma vez que o controle e mensuração dos bens imóveis somente são possíveis com o uso de sistemas informatizados de grande porte, devido ao tamanho do patrimônio controlado pela SPU.

2.3 Orientação Normativa da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)

A Secretaria do Tesouro Nacional, conforme exposto no seu portal, foi criada em 10 de março de 1986, por meio do Decreto nº 92.452 e assumiu as atribuições da Comissão de Programação Financeira e da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Fazenda, incorporando também as funções fiscais até então desempenhadas pelo Banco Central e Banco do Brasil S/A.

Segundo Moraes (2010) a STN tem assumido um papel de grande importância na contabilidade pública do Brasil. Vale acrescentar que a STN acumula, ainda, a atribuição de órgão responsável pela edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas nos três níveis de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), conforme o disposto do parágrafo 2º do artigo 50 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), que busca padronizar os procedimentos contábeis, conforme transcrito a seguir:

A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

Em 1987 foi implantado o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Lima e Castro (2003) ainda afirmam que o SIAFI foi criado com o objetivo principal de alavancar a modernização e a integração dos Sistemas de Programação Financeira, de Execução Orçamentária e de Contabilidade em seus órgãos e Entes Públicos.

Conforme o art. 2º da Portaria Interministerial nº 322/2001, define que o SPIUnet deve servir como principal base de dados que alimenta o SIAFI, para efeito de contabilização dos bens imóveis, zelando sempre pela compatibilidade existentes nos sistemas. O SPIUnet e SIAPA devem trabalhar de forma integrada com o SIAFI, de modo que as informações dos primeiros sistemas sejam inseridas no SIAFI.

Segundo MCASP (2012, p.50) publicado pela STN, o conceito de bens imóveis “compreende o valor dos bens vinculados ao terreno que não podem ser retirados sem destruição ou dano” e são classificados como:

- a) **Bens de uso especial:** São os bens, destinados a serviços ou estabelecimento da administração pública federal, estadual, municipal, autarquias e fundações públicas;
- b) **Bens dominiais:** São os bens que integram o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades;
- c) **Bens de uso comum do povo:** São os bens que subentende direito domínio da população;
- d) **Bens imóveis em andamento:** São os valores que se estendem nos bens imóveis em andamento; e
- e) **Demais bens imóveis:** Qualquer outro tipo de bem imóvel que não se encaixa nas demais classificações anteriormente.

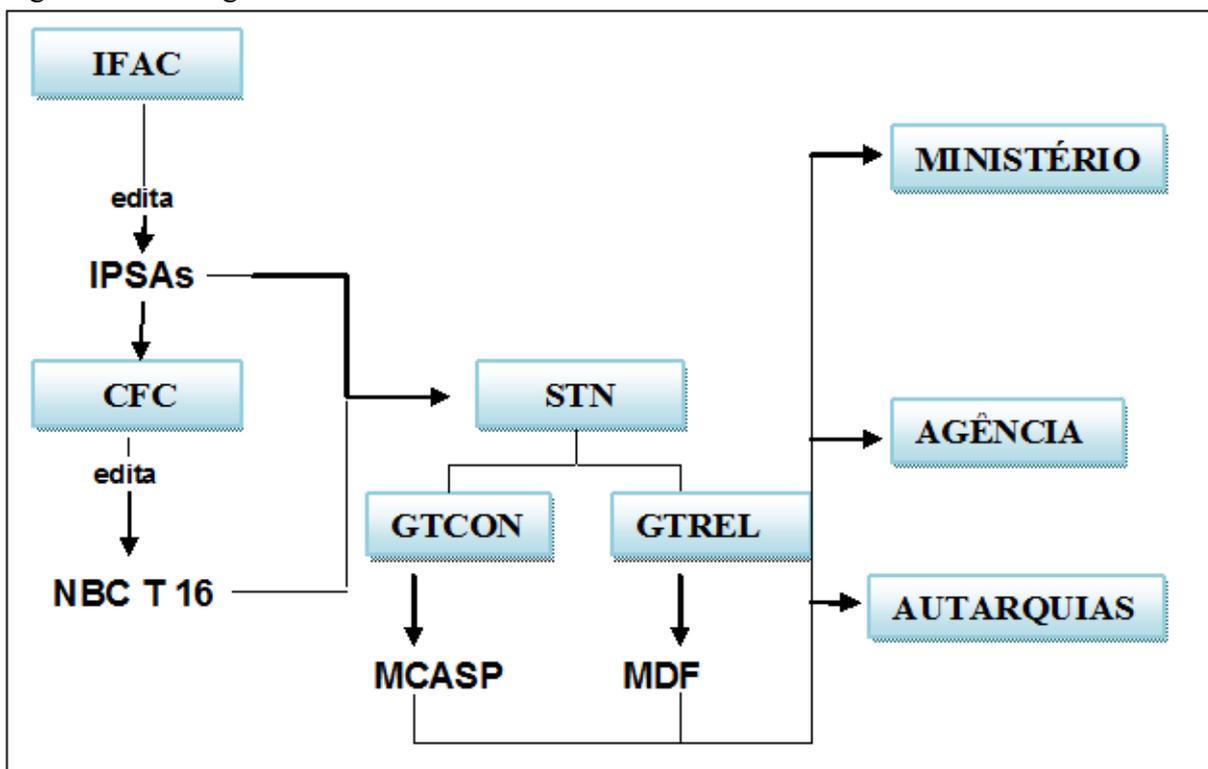
O reconhecimento deve ser feito no momento em que os custos são incorridos, a entidade deve aplicar esse princípio para todos os ativos imobilizados. Após o seu reconhecimento, a entidade deve efetuar a avaliação ou mensuração desses ativos.

A mensuração de um ativo imobilizado deve ser feita no reconhecimento pelo seu custo. O MCASP destaca ainda que:

É importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse capítulo. (PORTARIA, 437/2002)

Conforme a portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008, a STN tem a responsabilidade de identificar as normas internacionais publicadas pelo IFAC e o processo de convergências das normas brasileiras concebidas pelo CFC. A Figura 1 representa de forma sucinta e precisa o processo:

Figura 1: Convergência às normas internacionais



Fonte: Adaptado de STN (2010); Sallaberry e Vendruscolo (2012).

A STN pode ser considerada um dos carros chefes das inovações contábeis públicas que chegam no Brasil. Um grande e importante instrumento que rege tais normas e diretrizes é o MCASP, que, conforme exposto no portal da STN, o manual visa assessorar o controle do processo de elaboração e execução do orçamento, bem como do patrimônio, que é o objeto da

contabilidade como ciência. Nesse sentido, a contabilidade poderá atender a procura de informações requeridas por seus usuários, possibilitando assim uma análise adequada das demonstrações contábeis aos padrões internacionais exigidos pelo IFAC, com base em um Plano de Contas Nacional.

Antes da publicação da NBC T 16.9 que trata da depreciação, amortização e exaustão, não havia procedimentos para o cálculo da depreciação, embora houvesse embasamento legal no art. 104 da Lei nº 4.320/64. A partir de janeiro de 2010, a STN adotou procedimentos para o registro contábil da depreciação do setor público, e editou a macrofunção 02.03.30 no manual SIAFI Web. (FILHO, VIEIRA e FERREIRA, 2012).

É importante destacar que o Manual SIAFI Web, nos capítulos 020330 e 020335, orientam os procedimentos e a contabilização adequados da mensuração dos bens imóveis da União. O objetivo dessa orientação é regular os procedimentos para o registro de exaustão, amortização, depreciação, redução ao valor recuperável e reavaliação de todos os bens móveis e imóveis de toda a Administração Pública da União. Todavia, as empresas públicas e as sociedades de economia mistas seguem as orientações previstas na Lei nº 6.404/76.

De acordo com o referido manual, os ativos imobilizados devem ser depreciados, em razão do desgaste pelo uso, obsolescência e ação da natureza, a partir da estimativa do tempo de vida desses ativos. Para tanto, é necessário que a base para o cálculo da depreciação seja confiável, pois o valor registrado do bem deve espelhar o seu valor justo.

3 METODOLOGIA

Esta sessão tem por objetivo evidenciar a metodologia da pesquisa e a análise dos achados do referencial teórico.

(LAKATOS, 2010) destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los, e interpretá-los. Nesse contexto, esta pesquisa enquadra-se na forma descritiva, pois tem como objetivo descrever e coletar dados a partir das portarias, leis e resoluções, bem como das normas da SPU e STN e compará-los com as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade.

A análise comparativa e descritiva foi realizada, a fim de investigar e classificar os principais pontos que divergem entre a NBC T 16.10 e a IPSAS 17, normas que orientam a contabilidade pública, quanto à avaliação e mensuração de ativos e passivos.

Nesse sentido, o estudo comparativo e descritivo dos procedimentos da SPU e da STN foi realizado por meio da análise da legislação: leis e normativos. Por fim, foram analisados, também, alguns estudos científicos já realizados sobre esse tema, com o intuito de promover, evidenciar e responder a questão problema deste artigo científico.

Segundo Gil (1999) a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, em especial livros e artigos científicos. Cervo e Bervian (1983, p.55) explicitam que “esse tipo de pesquisa constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando se objetiva recolher informações já existentes a fim de obter respostas para um determinado problema”. Nesse sentido, o presente artigo é construído, a partir de bibliografias teóricas e normativas acerca dos bens imóveis da União e sua mensuração, que são confrontadas, a fim de relatar achados de suma importância na contabilidade pública.

Richardson (1999) menciona que os trabalhos que utilizam uma metodologia qualitativa podem relatar a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais. Beuren (2009) ainda afirma que esse tipo de pesquisa é essencial no aperfeiçoamento de questões relacionadas ao desenvolvimento da contabilidade, seja na esfera teórica quanto na prática.

Dessa forma, a abordagem dos problemas desta pesquisa se classifica como qualitativa, onde será utilizado o método documental de dados, coletando informações de documentos, recentes ou passados, considerados cientificamente autênticos e essenciais para a pesquisa e que não foram analisados de forma analítica. Foram analisadas atas, leis, resoluções, normas, portarias interministeriais, ofícios, informativos e artigos científicos publicados que tratam, abordam e estudam a STN e SPU. A maior base dos dados desta pesquisa se dá no MCASP, nas suas orientações e nos capítulos referentes aos bens imóveis, mais precisamente no capítulo 020330 e 020335. As resoluções do CFC também fizeram parte de grande análise de dados, as principais resoluções analisadas foram a 1.128/08; 1.137/08; 1.437/08; 1.103/06; e 1.129/08.

Além disso, também, foram analisados dois processos de auditoria, o processo TC 014.348/2014-4 e o processo TC 025.811/2006-7 que relatam auditorias de bens imóveis da União efetivadas na SPU e na STN.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Principais divergências entre a IPSA 17 com os padrões nacionais

4.1.1 Alcance

O alcance da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil se confunde com o conceito de caracterização do Setor Público, ou seja, a IPSA 17 é aplicada apenas as entidades públicas. Já a NBC T 16.1 define que as normas são aplicáveis à administração direta, às autarquias e as entidades, que, mesmo sendo de direito privado, recebam, movimentem, guardem, apliquem dinheiro, gerenciem bens e valores públicos no desenvolvimento de suas atividades, incluindo, também, segundo esses aspectos, as pessoas físicas.

4.1.2 Mensuração do imobilizado

A NBC T 16.10 similar à IPSA 17 presume os mesmos padrões de mensuração de um ativo imobilizado. As entidades públicas devem mensurar seus ativos pelo valor do custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração, após o seu reconhecimento inicial.

A IPSA 17, diferente das normas nacionais, ao se tratar dos elementos do custo e custos atribuíveis, respectivamente, considera como custo a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado. Também consideram custos atribuíveis, os custos de instalação e montagem e os custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente.

4.1.3 Depreciação

De acordo com a NBC T 16.9 a redução do valor dos bens tangíveis ocorre pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Os métodos são: método das quotas constantes, método das somas dos dígitos e o método das unidades produzidas.

Esses métodos se alinham com os padrões internacionais aplicados ao setor público. O reconhecimento, a evidenciação e a contabilização são semelhantes. A única diferença exposta é quando se trata da revisão da vida útil do imobilizado, enquanto a IPSA 17

aconselha que a vida útil deve ser verificada anualmente, as normas brasileiras orienta que a vida útil já deve ser definida em norma ou lado técnico específico para se obter parâmetros e índices (CFC,2010).

4.1.4 Reavaliação

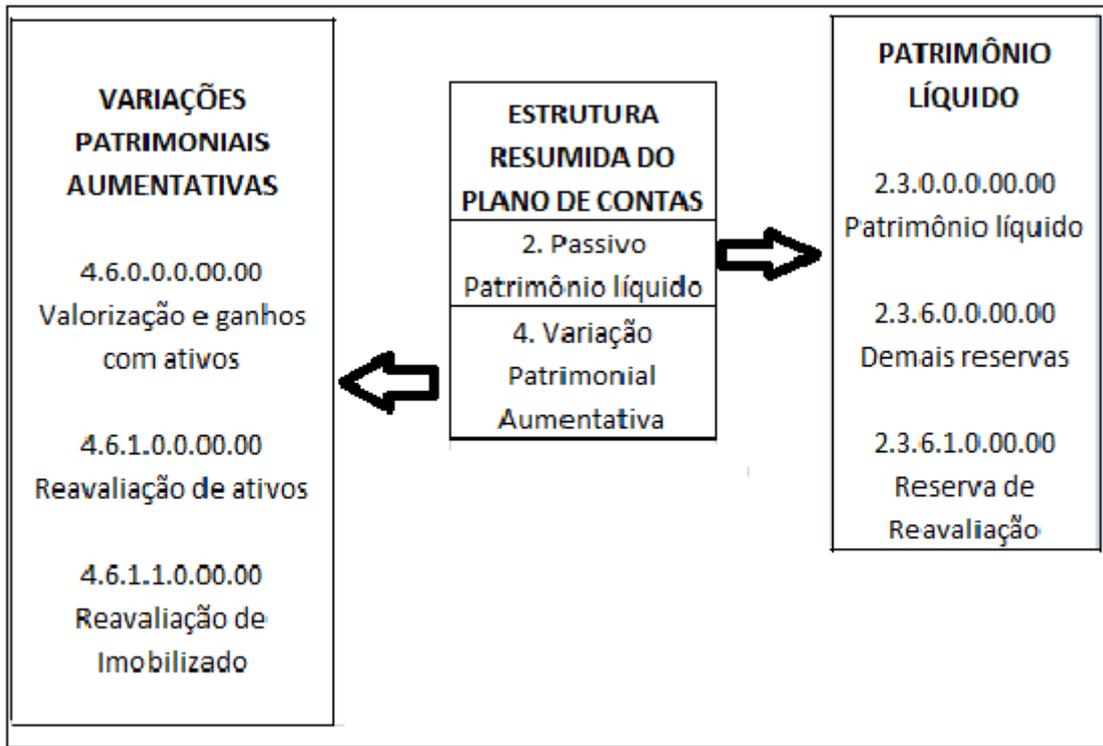
Assim como a NBC T 16.10, as IPSAS 17 se equivalem e prevêm que a entidade deve escolher os seguintes modelos: método do custo e método da reavaliação. Em relação ao método de custo, um ativo deve ser evidenciado pelo custo menos a depreciação e valor recuperável acumulada. O método da reavaliação consiste na reavaliação menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumulada. Contudo, não é possível identificar uma semelhança quando se relaciona os prazos de ocorrência.

Para a NBC T 16.10 a reavaliação deve ocorrer na data do encerramento do exercício todos os anos para aqueles imóveis que possuem um valor significativo e de 4 a 5 anos para os demais imóveis. A IPSA 17 orienta que a reavaliação deve seguir os conceitos de importância, e que a frequência muda quando a oscilação do valor daquele imobilizado no mercado for maior, da mesma maneira aqueles ativos que demonstrarem a maior diferença, deverá ser reavaliado todo ano.

Outra dessemelhança se dá pela contabilização e pela natureza da reavaliação. A NBC T 16.10 considera que a reavaliação deve ser pelo valor de mercado para os ativos quando o mesmo for superior ao valor contábil, e quando esse valor for menor, deve ser reconhecido como *impairment*. A IPSAS 17 considera que o valor contábil líquido pode ser decrescido como resultado de uma reavaliação. As formas de contabilização se distanciam entre as normas, a partir das orientações que a NBC T 16.10, diz que o maior valor contábil deve ser lançado contra o resultado. Enquanto a IPSA 17, orienta que o maior valor deve ser registrado em uma conta chamada reserva de reavaliação, com algumas exceções (IFAC,2010).

Conforme a Portaria STN 467 os ganhos e perdas relativas à reavaliação devem ser reconhecidos direto no resultado, conforme figura abaixo:

Figura 2: Contabilização da Reavaliação



Fonte: Adaptado da STN (2010)

4.2 Principais diferenças entre a normatização da STN e a operacionalização da SPU.

A STN e a SPU, como já dito, são os principais órgãos que regulam e controlam os bens imóveis da União. A base de mensuração dos bens imóveis devem seguir os padrões do MCASP e das NBC T que são editadas pelo CFC e pelas IPSAS que são editadas pelo IFAC.

Conforme exposto anteriormente, os sistemas da SPU e da STN estão integrados e trabalham, de forma a facilitar o controle e a execução patrimonial dos imóveis no Balanço Patrimonial da União. Diversas são as portarias e normativos da STN e da SPU que são publicadas em conjunto, com o objetivo de orientar quanto à mensuração dos bens imóveis.

Segundo o capítulo 020330 do manual SIAFI, a STN orienta que toda a Administração Pública Direta, Autarquias e Fundações, devem calcular a depreciação com base no método das quotas constantes.

Segundo a Portaria Conjunta STN/SPU nº 703/2014 “a vida útil será definida com base no informado pelo laudo de avaliação específico ou, na sua ausência, por parâmetros predefinidos pela SPU”.

A SPU afirma que não há um percentual definido para todos os bens imóveis. O que há é um cálculo que leva em consideração o tempo de vida total útil transcorrida do imóvel. Há também um cálculo para identificação do valor da depreciação acumulada e da depreciação mensal. Os valores são obtidos mediante cálculos já estabelecidos, havendo registros no SIAFI. Ainda conforme essa portaria “os casos de bens reavaliados, independentemente do fundamento, a depreciação acumulada deve ser zerada e reiniciada a partir do novo valor”.

Em relação ao tempo de vida útil, o capítulo 020330 (2015, p.13) afirma que o administrador deverá seguir uma tabela, pré-determinada, de vida útil e valor residual, para cada conta contábil e “somente em caráter excepcional, poderão ser utilizados parâmetros de vida útil e residual diferenciados, devendo tal fato ser divulgado em notas explicativas”.

O quadro abaixo apresenta a estimativa de vida útil e de valor residual pré-determinada pela STN:

Quadro 1: Vida útil e Valor residual

CONTA	TÍTULO	VIDA ÚTIL (ANOS)	VALOR RESIDUAL
14212.08.00	Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares	15	20%
14212.12.00	Aparelhos e Utensílios Domésticos	10	10%
14212.30.00	Máquinas e equipamentos energéticos	10	10%
14212.32.00	Máquinas e equipamentos gráficos	15	10%
14212.34.00	Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	10	10%
14212.35.00	Equipamentos de processamentos de dados	5	10%
14212.36.00	Máquinas, instalações e utens. de escritório	10	10%
14212.42.00	Mobiliário em geral	10	10%
14212.52.00	Veículos de Tração Mecânica	15	10%
14212.53.00	Carros de Combate	30	10%
14212.54.00	Equipamentos, peças e acessórios aeronáuticos	30	10%
14212.56.00	Equipamentos, peças e aceso de proteção ao voo	30	10%
14212.57.00	Acessórios para automóveis	5	10%

Fonte: Macrofunção SIAFI 020330

Em novembro de 2015 a STN (p.7) revisou e atualizou esse quadro adicionando outras contas contábeis do PCASP-União, a fim de aumentar a padronização dos órgãos da Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas, “essa padronização viabilizará a divulgação nas notas explicativas do Balanço Geral da União dos critérios adotados para a depreciação”.

Para os bens móveis adquiridos nos exercícios anteriores ao de 2010, foi estipulado um prazo máximo para a reavaliação ou redução a valor recuperável, conforme quadro abaixo:

Quadro 2: Prazo de avaliação (reavaliação/redução) de bens adquiridos antes de 2010

CONTA	TÍTULO	prazo máximo
14212.02.00	Aeronaves	2011
14212.20.00	Embarcações	2011
14212.35.00	Equipamentos de processamento de dados	2011
14212.52.00	Veículos de tração Mecânica	2011
14212.06.00	Aparelhos e equipamentos de comunicação	2012
14212.28.00	Máquinas e equipamentos de natureza industrial	2012
14212.08.00	Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares	2013
14212.42.00	Mobiliário em Geral	2013

Fonte: Macrofunção SIAFI 020330

Em novembro de 2015, houve atualização do capítulo 020330 do Manual SIAFI. Os assuntos desse capítulo foram desmembrados, criando o capítulo 020335 para a reavaliação e redução ao valor recuperável. Essa atualização foi dada pela necessidade de adaptação ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público da União – PCASP. Alguns registros contábeis foram alterados para tal adequação. (BRASIL, 2015)

O capítulo 020335 apresenta algumas modificações. A primeira delas foi à adequação dos procedimentos e dos lançamentos contábeis para a reavaliação, *impairment* e os ajustes de exercícios anteriores junto ao PCASP. Para a efetivação dos lançamentos contábeis, outra modificação relevante foi a substituição dos números de eventos por situações que são utilizadas pelo SIAFI Web. E por fim, todas as reavaliações e reduções ao valor recuperável, quanto aos métodos e procedimentos adotados pelo administrador público, agora devem ser evidenciados em notas explicativas.

A STN (2015) afirma que o cálculo da amortização deve ser registrado por sistemas de controle patrimonial de cada órgão responsável pelo bem e o método que deve ser utilizado é

o das quotas constantes. Destaca-se que não há bens controlados pela SPIUnet que estejam sujeitos à amortização e à exaustão. No SIAPA todo ano é feita a atualização dos valores da amortização.

O TCU exerce a função de supervisionar, controlar e guardar o Patrimônio Público. Os principais acórdãos e auditorias exercidas pelo TCU e que apresentam maior relevância para a pesquisa está relacionado aos bens imóveis de uso especial e dominiais da União. Segundo o portal do TCU, “o valor total de bens de uso especial está estimado em R\$46 bilhões. Os bens dominiais estão estimados em R\$5 bilhões e geraram arrecadação, em 2013, de receitas de aforamento e taxa de ocupações próximas a um bilhão de reais”.

Conforme o relatório de auditoria emitido pelos auditores, a forma de calcular a estimativa de preço do bem imóvel pelo o SPIUnet é a seguinte:

$$V_{tt} = A_{tt} \times V_{g/m^2} \times F_i$$

Onde:

V_{tt} = Valor total do terreno

A_{tt} = Área total do terreno

V_{g/m^2} = Valor unitário por metro quadrado do terreno

F_i = Fração ideal do imóvel

Analisando o relatório de auditoria TC 014.348/2014-4 e o TC-025.811/2006-7 foi possível verificar uma deficiência na avaliação e reconhecimento dos bens imóveis de uso especial e de uso dominiais. O TCU realizou auditoria diretamente na SPU, a fim de verificar os pontos fracos dessas deficiências, e na sua maioria, foi detectado um grande número de imóveis subavaliados/superavaliados por estarem com datas vencidas e imóveis com lançamentos em duplicidade no SPIUnet e no SIAFI, segundo a Orientação Normativa ON-GEADE - 004, de 25.02.2003, quando a finalidade for cadastral e contábil, a validade da avaliação é de 24 meses. (BRASIL, 2009)

Considerando os estudos abordados pelos auditores do TCU, foram alavancadas diversas falhas nos sistemas SIAPA e SPIUnet, bem como foram discutidas algumas sugestões de melhorias e correções dos problemas encontrados, conforme quadro a baixo:

Quadro 3: Deficiências, Sugestões e Melhorias

	SIAPA	SPIUNET
DEFICIÊNCIAS	1) ausência de georreferenciamento (ferramenta de pesquisa eficaz, fazendo o uso de coordenadas geográficas);	1) ausência de georreferenciamento (ferramenta de pesquisa eficaz, fazendo o uso de coordenadas geográficas);
	2) ausência de ferramenta para anexação de mapas;	2) ausência de módulo para emissão de relatórios gerenciais;
	3) ausência de ferramenta para emissão de relatórios gerenciais;	3) ausência de módulo financeiro;
	4) ausência de comunicação com o sistema da Procuradoria da Fazenda Nacional para a emissão da certidão negativa de débitos;	4) ausência de integração do Spiunet com outros sistemas da SPU; e
	5) ausência de módulo para emissão de certidão de domínio da União;	5) ausência de aviso automático acusando que o imóvel está com avaliação e prazos vencidos.
	6) impossibilidade de registro de mais de um responsável ou proprietário (múltiplos CPFs) para um único imóvel;	
	7) impossibilidade de emissão da certidão negativa de débitos patrimoniais, no caso da quitação de débitos parcelados;	
	8) impossibilidade de emissão de Darfs de imóveis cancelados e de imóveis com aforamento declarado caduco;	
	9) inexistência de opção para registro da caducidade do aforamento;	
	10) ausência de integração com a base de dados da Receita Federal do Brasil para consulta de endereços através do CPF ou nome do ocupante do imóvel.	
SUGESTÕES DE MELHORIAS	1) inclusão de funcionalidade para registro da suspensão de reintegração de posse;	1) criação de módulo para unificação e desmembramento de imóveis;
	2) aperfeiçoamento das ferramentas de busca e de geração de relatórios;	2) integração com o Sistema de Controle de Processos e Documentos do Ministério do Planejamento (CPROD);

	SIAPA	SPIUNET
	3) criação de manual de procedimentos para utilização das funcionalidades do sistema.	3) inclusão de campo para memorial descritivo das benfeitorias;
		4) criação de funcionalidade para pesquisa georreferenciada de imóveis; e
		5) criação de funcionalidade que permita a atualização do valor do m ² do terreno e da benfeitoria de quaisquer dos RIPs vinculados ao RIP Matriz e que atualize todos os demais RIPs.

Fonte: TCU (2014), adaptado.

Ao questionar a STN em relação a esse procedimentos, ela informou não ser de sua competência a avaliação de bens imóveis da União. Porém, o TCU indaga afirmando que todos os lançamentos efetuados pelo SPIUnet são lançados diariamente no SIAFI. Não compete a STN verificar a razoabilidade e a veracidade dos lançamentos, pois é de competência da SPU, no entanto o TCU debate afirmando que deveria haver um sistema na STN capaz de verificar esses lançamentos equivocados, que geraram um rombo de cem bilhões no patrimônio público (BRASIL, 2014).

O TCU fez as seguintes sugestões para aprimorar o controle dos lançamentos patrimoniais por parte da STN:

- sempre que uma reavaliação (lançamento) no SPIUnet repercuta no SIAFI duplicando o valor do RIP de uma utilização, seja enviada uma mensagem automática pelo Sistema para que o contador da setorial confirme na UG o lançamento realizado;
- que haja por parte do órgão central o acompanhamento individualizado dos lançamentos referentes a bens imóveis que repercutam no patrimônio líquido com variações superiores a um bilhão de reais. (TCU 2006, p.11)

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi analisar e identificar se há divergência nos critérios de mensuração previstos nas Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade dos principais órgãos que controlam e fiscalizam os bens imóveis da União. O problema principal que compreendeu essa pesquisa foi o de verificar se há divergência nos critérios da Secretaria de Patrimônio da União (SPU), nos normativos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e nos normativos contábeis (IPSAS e NBC) quanto à mensuração de bens imóveis da União.

Do estudo exposto acima, conclui-se que, a partir da análise da IPSAS 17 e das Normas Brasileiras de Contabilidade foi possível atestar que embora haja aspectos semelhantes entre as orientações, outros aspectos ainda perpetuam diferenças ou ao menos falta de uma aprimorada equiparação entre elas. O quadro abaixo indica as principais semelhanças e diferenças entre as normas:

Quadro 4: Semelhanças e diferenças entre as normas

EQUIVALENTE	DIVERGENTE
Contabilização da depreciação	Revisão da vida útil da depreciação
Ganhos e perdas realizáveis de um ativo	Contrapartida da reavaliação
Reconhecimento dos ativos imobilizados	Reavaliação do <i>impairment</i>
	Alcance das normas, não há uma distinção das entidades

Fonte: Elaborada pelo autor a partir do referencial teórico

Essas diferenças não apresentam grandes impactos significativos em meios técnicos, porém, para a comparabilidade com outros países, essas diferenças podem se tornar relevantes.

Quanto aos papéis desenvolvidos pela STN e SPU, foi constatado que o maior problema está no controle dos bens imóveis pela SPU. Os sistemas SPIUnet e Siapa mostram sinais de obsolescência, falta de controle na identificação de bens com valores desatualizados, ao lado de falhas cadastrais e inadequação para o uso de uma boa gestão patrimonial.

Essa má administração e estrutura resultam em uma depreciação inadequada das taxas de ocupação, títulos de foro e laudêmio, imóveis de grande importância, o que leva a prejuízos para a Gestão Pública. (BRASIL, 2006).

As atividades da SPU se comprometem e não estão sendo realizadas de forma adequada pela falta de servidores aptos a desenvolver tais funções ou pela falta de recursos financeiros para contratar especializações junto a terceiros para a elaboração de uma Planta Genérica de Valores (instrumento legal no qual estão estabelecidos os valores unitários de metro quadrado de terreno e de construção do município, que possibilita obter o valor venal dos imóveis). Pode-se afirmar que os bens de uso especial e dominiais, não correspondem adequadamente aos valores reais dos imóveis (BRASIL, 2014).

A SPU, como órgão principal e encarregado de fazer o controle dos bens imóveis da União, não tem desempenhado, adequadamente, as suas atribuições, em razão de seus sistemas serem defasados e ineficientes. A depreciação deveria ser calculada pelo SPIUnet e as informações passadas para o SIAFI. Contudo, observa-se que:

- a) A SPU não tem um módulo e um controle adequado da depreciação, uma vez que o registro contábil está sendo feito anualmente, e deveria ser feito mensalmente.
- b) Outro achado foi o histórico do cálculo da depreciação, os registros dos cálculos não ficam armazenados no SPIUnet e a cada atualização de dados, os novos sobrepõem os antigos e não mantêm os registros históricos.
- c) A falta de manutenção de registros históricos ocorre também com a avaliação (reavaliação ou redução a valor recuperável) desses bens.

Como dito os sistema SPIUnet e SIAPA não mantêm o registro histórico dos bens imóveis, não possuem módulos de depreciação e reavaliação, não mantêm uma boa integração entre os sistemas, não executam o controle dos bens imóveis de uso especial e dominais de maneira correta. Tudo isso foi exposto pelo TCU nos seus relatórios de auditoria, o que alega que a SPU não está preparada para controlar os bens imóveis pertencentes à União e nem à uma padronização integral em face das normas internacionais.

A Principal limitação decorrente desse estudo se deu pelo fato da grande quantidade de normas, portarias, leis que tratam desse assunto, o que dificultou a consolidação do entendimento.

Como proposta de extensão desta pesquisa, sugere-se que essa seja ampliada para outras normas e outros grupos contábeis e também dentro de outros órgãos responsáveis, ampliando o espaço amostral, para que se enriqueça a Ciência Contábil e os estudos pertinentes à ela. Propõe-se, ainda, um estudo sobre o acesso à população das informações de controle dos imóveis, uma vez que todo patrimônio da União pertence à sociedade.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, R. R. de, et al. (Org.), **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Blumenau: Nova Letra, 2009.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. **Decreto Nº 8.189, de 21 de janeiro de 2014**. Aprova a estrutura regimental e o quadro demonstrativo dos cargos em comissão e das funções gratificadas do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e remaneja cargos em comissão e funções comissionadas técnicas. Diário Oficial da União de 22 de janeiro de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Decreto/D8189.htm>. Acesso em: 17 nov. 2015.

_____. Secretaria do Patrimônio da União. **Legislação**. Disponível em: <<http://patrimoniodetodos.gov.br/>>. Acesso em: 27 out. 2015.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sobre o Tesouro Nacional**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/web/stn/sobre-o-tesouro-nacional>>. Acesso em: 27 out. 2015.

_____. Portaria Conjunta nº 703, de 10 de dezembro de 2014. Dispõe sobre procedimentos e requisitos gerais para mensuração, atualização, reavaliação e depreciação dos bens imóveis da União, autarquias, e fundações públicas federais. **Secretaria do tesouro Nacional e Secretaria do Patrimônio da União**. Brasília, DF, 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. **TC 0143.087/2014-2**. Relatório de Auditoria. Brasília: TCU, DF, 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. **TC 014.348/2014-4**. Relatório de Auditoria. Brasília: TCU, DF, 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. **TC 025.811/2006-7**. Relatório de Auditoria. Brasília: TCU, DF, 2006.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **SPU lança sistema eletrônico de gestão patrimonial**. Brasília: MPOG, dez. 2014. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/patrimonio-da-uniao/noticias/spu-lanca-sistema-eletronico-de-gestao-patrimonial>>. Acesso em: 20 out. 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. **Portal TCU: Transparência**. Brasília: TCU, 2015. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/o-tcu/o-tcu.htm>>. Acesso em: 14 out. 2015.

_____. Receita Federal do Brasil. **Vantagens da Harmonização intencional de contabilidade**. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, DF, 2007. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/contabilidade/vhic.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. **Manual de contabilidade aplicada ao Setor Público: Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. 6. ed. Brasília: STN, DF, 2010.

_____. **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. Brasília, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 17 nov. 2015.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI: 020330 – Depreciação, amortização e exaustão na administração direta da União, autarquias e fundações**. Brasília: STN, DF, 2015.

_____. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Glossário**. Disponível em: <<http://www.tesouro.gov.br/pt/-/glossario>> Acesso em: 17/04/2015.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI: 020335 – Reavaliação e redução ao valor recuperável**. Brasília: STN, DF, 2015.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em; 17 nov. 2015.

_____. **Portaria interministerial nº 322, de 23 de agosto de 2001**. Dispõe sobre o recadastramento no SPN2000 dos bens imóveis. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Por_Int322.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2015

_____. **Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012**. Aprova algumas partes da 5ª edição do MCASP. Brasília, 2012. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_437_MCASP.pdf> Acesso em: 17 nov. 2015.

_____. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 17 nov. 2015.

Conselho Federal de Contabilidade. **Normas internacionais de contabilidade para o setor público**: contabilidade aplicada ao setor público: IPSAS 1 a IPSAS 31. Brasília: CFC, 2010.

_____. **Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público**: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: CFC, 2012.

_____. **Resolução CFC Nº. 1.128/08**: Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Brasília: CFC, 2009.

_____. **Resolução CFC Nº. 1.137/08**: Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Brasília: CFC, 2009.

_____. **Resolução CFC Nº. 1.437/08**: Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Brasília, 2009. 5 p.

_____. **Resolução CFC Nº. 1.103/06**: Cria o comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Brasília: CFC, 2007.

_____. **Resolução CFC Nº 1.129/08**: Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas Contábeis. Brasília: CFC, 2007.

CARLONI, Andreia Neves Ramos; MACHADO, Cristiane Jose. **NBCASP- Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público**: Uma nova contabilidade. Serra,

2014. Disponível em: <<http://faserra.edu.br/downloads/monografias/nbcasp.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de Castro; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no governo federal**. São Paulo: Atlas, 2004.

CONSELHO REGIONAL DA BAHIA. **Normas brasileiras aplicadas ao setor público: Uma análise dos efeitos das inovações na mensuração e evidenciação do patrimônio**. Área temática: contabilidade aplicada ao setor público. Salvador, 2014. Disponível em: <<http://www.crcba.org.br/submissaodetrabalhos/arquivos/b6596d1a6f.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2015.

FALCÃO, Patricia Garone Figueira. **Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público à luz da teoria da contabilidade, da legislação brasileira e das normas da IFAC**. Brasília: UNB, 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055114.PDF>>. Acesso em: 17 nov. 2015.

FILHO, João Eudes Bezerra; VIEIRA, Renata Santana; FERREIRA, Rômulo Anderson Matias Ferreira. A implantação da depreciação gerencial no setor público brasileiro: rumo a convergência com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSAS). **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 196, p.27, jul./ago. 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERRA, Luciano. **A nova Contabilidade: Convergência ao Padrão Internacional**. Nacional. [s.l]: Atlas, 2013.

LAKATOS, Maria Eva. MARCONI, Marina de Andrade; **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Vera Lucia de. **Reflexos das NBCASPs sobre o balanço patrimonial das entidades do setor público estatal: uma análise em relação à Lei nº 4.320/1964**. 2010. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), UFSC, Florianópolis, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SALABERRY, Jonatas Dutra; VENDRUSCOLO, Maria Ivanice. **Padrões internacionais de contabilidade para o setor público: Análise da PSAS 17**. Porto Alegre: 2012. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27219/000763028.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2015.

SALAROLI, Abner Ribeiro; ALMEIDA, José Elias Feres de. Análise do processo de elaboração das normas internacionais de contabilidade pública. **Congresso USP**, São Paulo, p. 21-23 jul. 2014. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos142014/206.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2015.

SANTOS, André Jacintho dos. **Registro imobiliário dos bens pertencentes á união e a fiscalização do tribunal de contas da união** 2012. Brasília, 2012.
34 f. Trabalho de conclusão de curso (Pós Graduação)-Curso em Direito Notarial e Registral, Universidade Anhanguera de Brasília, Brasília, 2012.

SOUZA, Daiane de; GOLÇALVES, Uildaque. Os impactos das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público brasileiro. 20. ed. **Semana Acadêmica: Revista Científica**, Fortaleza, v.1, mai./jun. 2012.

VARANDAS, Raquel Nascimento. **A presença das IPSAS na construção das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: Uma abordagem infométrica**. 2013. Dissertação (Mestrado em ciências contábeis)– Pós Graduação em Contabilidade, UFP, Paraná, 2013.