



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E
GESTÃO PÚBLICA (FACE)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (PPGCONT)**

ALÍNIE ROCHA MENDES

**AUDITORIA FINANCEIRA NO ATIVO IMOBILIZADO NO SETOR PÚBLICO:
UMA PESQUISA-AÇÃO NA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)**

**FINANCIAL AUDIT ON ASSETS IMMOBILIZED IN THE PUBLIC SECTOR: A
RESEARCH-ACTION AT THE UNIVERSITY OF BRASÍLIA (UnB)**

Brasília, DF

Janeiro/2023

ALÍNIE ROCHA MENDES

**AUDITORIA FINANCEIRA NO ATIVO IMOBILIZADO NO SETOR PÚBLICO:
UMA PESQUISA-AÇÃO NA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)**

**FINANCIAL AUDIT ON ASSETS IMMOBILIZED IN THE PUBLIC SECTOR: A
RESEARCH-ACTION AT THE UNIVERSITY OF BRASÍLIA (UnB)**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

Linha de pesquisa:
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:
Auditoria e Controles Públicos

Brasília, DF

Janeiro/2023

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Ra Rocha Mendes, Alinie
AUDITORIA FINANCEIRA NO ATIVO IMOBILIZADO NO SETOR
PÚBLICO: UMA PESQUISA-AÇÃO NA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)
/ Alinie Rocha Mendes; orientador Abimael de Jesus Barros
Costa. -- Brasília, 2023.
152 p.

Dissertação(Mestrado em Ciências Contábeis) --
Universidade de Brasília, 2023.

1. Testes de auditoria. 2. Ativo Imobilizado. 3. IPSAS.
4. Pesquisa-Ação. 5. Universidade de Brasília. I. de Jesus
Barros Costa, Abimael, orient. II. Título.

ALÍNIE ROCHA MENDES

**AUDITORIA FINANCEIRA NO ATIVO IMOBILIZADO NO SETOR PÚBLICO:
UMA PESQUISA-AÇÃO NA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)**

**FINANCIAL AUDIT ON ASSETS IMMOBILIZED IN THE PUBLIC SECTOR: A
RESEARCH-ACTION AT THE UNIVERSITY OF BRASILIA (UnB)**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – UnB (Presidente da banca)

Profa. Dra. Fátima de Souza Freire (UnB)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – UnB (Examinadora Interna)

Profa. Dra. Maria Elisabeth Moreira Carvalho Andrade

Faculdade de Ciências Contábeis – UFU (Examinadora Externa)

Brasília

Janeiro/2023

Às minhas filhas queridas, Bárbara e Débora, que me acompanharam durante todo o processo; ao meu esposo, Aroldo Cristiano, pela parceria, compreensão e incentivo durante esta jornada; à minha irmã Linidelly, por me fazer acreditar que seria possível chegar até aqui.

AGRADECIMENTOS

Sou grata a Deus, em primeiro lugar, por ser amor e a razão de tudo; por me conceder força para alcançar meus objetivos.

Foi um longo caminho para chegar até aqui, mas não é um caminho que se percorre sozinha, por isso, quero externalizar o meu agradecimento a todas as pessoas a seguir citadas.

Ao meu querido esposo, Aroldo Cristiano Guerreiro Leal, cujo apoio me fez envidar ainda mais esforços nesta jornada, que exigiu comprometimento e disciplina. À minha mãe querida, por sempre orar por mim. A todos os meus familiares, especialmente a minha irmã Linidelly, por todo o apoio. Às minhas filhas, Bárbara e Débora, que mesmo sem entender a ausência da mãe em muitas ocasiões sempre foram parceiras, carinhosas e amáveis, sobretudo nos momentos mais solitários.

Ao meu orientador, Professor Doutor Abimael de Jesus Barros Costa, pela credibilidade, desafios propostos, e por estar sempre presente, sobretudo, nos momentos mais desafiadores, orientando-me com zelo e dedicação; agradeço a sua disponibilidade e incentivo proporcionados ao longo de todo o processo que constitui o tema desta dissertação.

A todos os professores do Programa, com os quais tive a honra de ter aula no mestrado: Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa, Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, Profa. Dra. Mariana Guerra, Prof. Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert, Prof. Dr. João Abreu de Faria Bilhim, Profa. Dra. Andrea de Oliveira Gonçalves e Prof. Dr. Herbert Kimura. Foi um privilégio e uma benção estar cercada por todos vocês.

À Comissão de Pós-Graduação, representada pelo Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, Prof. Dr. Jomar Miranda Rodrigues, Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, Prof. Dr. Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto e Tiago Mota dos Santos, pelo aprendizado adquirido enquanto representante dos mestrandos.

Às secretárias do Programa, Inez e Mell, por todo o assessoramento, apoio e zelo. Aos demais profissionais que colaboraram para que as atividades do Programa ocorressem a contento. Enfim, sou grata à UnB pelo acolhimento e privilégio ao longo desta jornada em busca da realização de um sonho.

Gostaria de citar muito mais pessoas, que formariam uma longa lista, mas, não sendo possível neste momento, registro o meu agradecimento às equipes da Direção de Contabilidade e Finanças (DCF) e do Decanato de Administração (DAF), pelos seus contributos, sobretudo na coleta de dados.

Aos colegas de turma, pelas trocas que possibilitaram debates e trouxeram novas perspectivas, proporcionando aberturas para grandes reflexões. Ao amigo Carlos Vieira Mota, pela paciência e todo o apoio durante minha primeira experiência na construção de um artigo na graduação. Foi um aprendizado para toda a vida!

Aos membros da Comissão Avaliadora do Projeto: Profa. Dra. Fátima de Souza Freire e Profa. Dra. Maria Elisabeth Moreira Carvalho Andrade, por todas as contribuições para a realização deste estudo.

De forma muito simples, ofereço o meu carinho e o meu MUITO OBRIGADA a todos que fizeram parte desta conquista.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)

Profª. Dra. Márcia Abrahão Moura
Reitora

Prof. Dr. Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor

Prof. Dr. Lúcio Remuzat Rennó Junior
Decano de Pós-Graduação

Prof. Dr. José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração,
Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Prof. Dr. Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias:

Prof. Dr. Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Combati o bom combate,
terminei a corrida, guardei
a fé. (Timóteo 4:7).

RESUMO

O presente trabalho buscou identificar quais testes de auditoria financeira governamental podem ser aplicados aos ativos imobilizados da Universidade de Brasília (UnB). Em razão dos objetivos propostos, buscou-se apoio na Pesquisa Participante, pois a autora esteve ativamente envolvida no desenvolvimento do trabalho na instituição investigada – UnB. Trata-se de uma pesquisa descritiva qualitativa – com emprego de análise documental, dado que analisou-se alguns documentos contábeis, tais como o balanço patrimonial, as notas explicativas, o plano anual da atividade de auditoria interna (PAINT) e o relatório anual da atividade de auditoria interna (RAINT) para o recorte de 2016 a 2021, o qual abrange o período posterior à implementação das regras do Procedimento de Contabilidade Patrimonial (PCP), conforme estipulado pela Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) n. 548/2015.

De acordo com as orientações do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria-Geral da União (CGU), a auditoria interna é um procedimento obrigatório para os entes públicos; portanto, para identificar a gestão da auditoria interna desses entes, esta pesquisa, descritiva e de caráter qualitativo – com o emprego da análise documental – busca identificar quais testes de auditoria governamental podem ser adequadamente aplicados aos ativos imobilizados da UnB. Os resultados mostraram que o tratamento contábil envolvendo o patrimônio imobiliário da UnB foi parcialmente divulgado, indicando que a auditoria de Gestão Patrimonial (bens móveis e imóveis) são as mais realizadas, o que permitiu ao estudo inferir que é necessário estudo direcionado para auxiliar a instituição no processo de implementação da auditoria governamental financeira buscando assim, à adequação à Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP 07) que regulamenta o reconhecimento do ativo imobilizado para que os usuários das demonstrações financeiras possam obter informações sobre investimentos de recursos e mudanças nesses ativos. Com o intuito de contribuir com a Universidade de Brasília no processo de convergência da Contabilidade Pública aos padrões internacionais, e considerando os principais resultados da pesquisa, esta dissertação desenvolveu um produto intitulado “Plano de Ação para o Ativo Imobilizado da UnB” que foi apresentado e entregue ao Decanato de Administração (DAF) em 11 de janeiro de 2023. Nesse documento são sugeridos os principais testes substantivos de auditoria que podem ser aplicados nesses bens. Ao final deste trabalho, são apresentadas sugestões para aprimorar o desempenho da gestão do patrimônio imobiliário da UnB.

Palavras-chave: Testes de auditoria. Ativo Imobilizado. IPSAS. Pesquisa-Ação. Universidade de Brasília.

ABSTRACT

The present work sought to identify which government financial audit tests can be applied to the fixed assets of the University of Brasilia (UnB). Due to the proposed objectives, support was sought in the Participant Research, as the author was actively involved in the development of the work at the investigated institution – UnB. This is a qualitative descriptive research - with the use of document analysis, given that some accounting documents were analyzed, such as the balance sheet, the explanatory notes, the annual plan of the internal audit activity (PAINT) and the annual report of the internal audit activity (RAINT) for the period from 2016 to 2021, which covers the period after the implementation of the Asset Accounting Procedure (PCP) rules, as stipulated by Ordinance of the National Treasury Secretariat (STN) n. 548/2015.

According to the guidelines of the Federal Court of Accounts (TCU) and the Federal Comptroller General (CGU), the internal audit is a mandatory procedure for public entities; therefore, in order to identify the internal audit management of these entities, this descriptive and qualitative research – using document analysis – seeks to identify which government audit tests can be properly applied to UnB's fixed assets. The results showed that the accounting treatment involving UnB's real estate assets was partially disclosed, indicating that the Asset Management audit (movable and immovable assets) are the most performed, which allowed the study to infer that a targeted study is necessary to assist the institution in the process of implementing the governmental financial audit, thus seeking to adapt to the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBC TSP 07) which regulates the recognition of fixed assets so that users of financial statements can obtain information on investment of resources and changes on these assets. In order to contribute to the University of Brasília in the process of convergence of Public Accounting to international standards, and considering the main results of the research, this dissertation developed a product entitled “Plan of Action for Fixed Assets of UnB” which was presented and delivered to the Dean of Administration (DAF) on January 11, 2023. This document suggests the main substantive audit tests that can be applied to these assets. At the end of this work, suggestions are presented to improve the performance of the management of UnB's real estate assets.

Key words: Audit tests. Permanent assets. IPSAS. Action Research. University of Brasilia.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Vertentes da Teoria Institucional	29
Figura 2 – Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil	36
Figura 3 – Expansão de edifícios residenciais na Colina	84
Figura 4 – Mapa do <i>Campus</i> Darcy Ribeiro.....	86
Figura 5 – Fases da Análise de Conteúdo.....	95
Figura 6 – Plano de desenvolvimento da pesquisa.....	96
Figura 7 – Primeiros Riscos da Adequação, por Niemeyer, sobre a Proposta inicial de Lúcio Costa para o <i>Campus</i> (1962)	118
Figura 8 – Planta Baixa do ICC.....	119
Figura 9 – Imagens atuais do Instituto Central de Ciências (ICC) da UnB.....	120

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estudos sobre o processo de mensuração e reconhecimento do ativo imobilizado no setor público	23
Quadro 2 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	37
Quadro 3 – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS).....	38
Quadro 4 – Recepção das IPSAS no Brasil.....	39
Quadro 5 – Relação das contas utilizadas para apropriação da depreciação (PCASP).....	42
Quadro 6 – Reflexos Patrimoniais da Depreciação, Amortização e Exaustão	43
Quadro 7 – Notas Explicativas para explicitar as políticas contábeis relevantes que tenham reflexos no patrimônio (depreciação, amortização e exaustão).....	43
Quadro 8 – Conceito de ativo à luz da legislação.....	44
Quadro 9 – Pronunciamentos Técnicos sobre Ativos.....	45
Quadro 10 – Definições de Ativo à luz da literatura	46
Quadro 11 – Definição sobre ativo imobilizado, valor contábil, valor depreciável, entre outros termos importantes	50
Quadro 12 – Principais Definições para o processo de mensuração dos ativos imobilizados .	51
Quadro 13 – Comparativo entre o CPC 27 (IAS16) e a NBC TSP 07 (IPSAS 17) e aplicações práticas de contabilização do ativo imobilizado contidas no MCASP	53
Quadro 14 – Classificação da auditoria segundo Crepaldi (2010)	66
Quadro 15 – Classificação da auditoria segundo Boynton, Johnson e Kell (2002)	66
Quadro 16 – Testes de Auditoria Financeira Governamental: assertivas (<i>Assertions</i>)	70
Quadro 17 – Objetivos de Auditoria relacionados às categorias de afirmação	71
Quadro 18 – Possíveis testes substantivos de afirmações sobre ativos imobilizados	72
Quadro 19 – Características da Pesquisa Qualitativa	77
Quadro 20 – Universidades Federais brasileiras por região	78
Quadro 21 – Fases da Pesquisa Participante (PP)	79
Quadro 22 – Pesquisa Participante x Pesquisa-ação	80
Quadro 23 – Composição do <i>Campus</i> Universitário Darcy Ribeiro	86
Quadro 24 – Testes substantivos a serem aplicados no imobilizado dos ICCs/UnB	98
Quadro 25 – Construção dos deflatores (2016-2021) – IPCA ano base (2021).....	106
Quadro 26 – Imóveis de Uso Educacional da Universidade de Brasília.....	109
Quadro 27 – Método de reconhecimento, mensuração, avaliação, evidenciação e depreciação do ativo imobilizado (Bens imóveis de Uso Especial) da UnB cadastrados no SPIUnet (2016 – 2021).....	112
Quadro 28 – Testes de auditoria dos imóveis da UnB planejados e executados no período de 2016 a 2021	114

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Área física dos Campi: UnB Darcy Ribeiro, UnB Planaltina, UnB Gama e UnB Ceilândia, 2020	103
Tabela 2 – Componentes Institucionais da UnB (2020).....	103
Tabela 3 – Total do Ativo Imobilizado da UnB (2016-2021). Valores brutos expressos em Bi R\$	105
Tabela 4 – Ativo Imobilizado (Bens Imóveis) da UnB (2016-2021). Valores expressos em Bi R\$	107
Tabela 5 – Composição dos Bens Imóveis da UnB em 31/12 de 2016-2021. Valores em Bi de R\$	108
Tabela 6 – Composição de Bens de Uso Especial da UnB em 31/12 de 2016-2021. Valores em Bi de R\$	109

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Situação patrimonial da UnB em 2021.....	85
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGU	Advocacia-Geral da União
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CBPE	Centro Brasileiro de Pesquisas Educacionais
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DAF	Decanato de Administração Financeira
DAI	Diretoria de Avaliação e Informações Gerenciais
DPO	Decanato de Planejamento, Orçamento e Avaliação Institucional
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FMI	Banco Mundial, do Fundo Monetário Internacional
FUB	Fundação Universidade de Brasília
FURG	Universidade Federal do Rio Grande
GLENIF	Grupo Latino Americano de Emissores de Normas de Información Financiera
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICC	Instituto Central de Ciências
IES	Instituições de Ensino Superior
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
INEP	Instituto de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MP	Ministério Público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NE	Nota Explicativa
NIE	Nova Economia Institucional
NIS	Nova Sociologia Institucional
NOVACAP	Companhia Urbanizadora da Nova Capital
OIE	Velha Economia Institucional
PAINT	Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PIPCP	Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SPI	Secretaria de Patrimônio Imobiliário
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UFABC	Universidade Federal do ABC
UFAC	Universidade Federal do Acre
UFAL	Universidade Federal de Alagoas
UFAM	Universidade Federal do Amazonas
UFAP	Universidade Federal do Agreste de Pernambuco
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UFC	Universidade Federal do Ceará
UFCA	Universidade Federal do Cariri
UFCat	Universidade Federal de Catalão
UFCG	Universidade Federal de Campina Grande

UFCSPA	Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre
UFDFPar	Universidade Federal do Delta do Parnaíba
UFERSA	Universidade Federal Rural do Semiárido
UFES	Universidade Federal do Espírito Santo
UFF	Universidade Federal Fluminense
UFFS	Universidade Federal da Fronteira Sul
UFG	Universidade Federal de Goiás
UFGD	Universidade Federal da Grande Dourados
UFJ	Universidade Federal de Jataí
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora
UFLA	Universidade Federal de Lavras
UFMA	Universidade Federal do Maranhão
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFMS	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
UFMT	Universidade Federal de Mato Grosso
UFNT	Universidade Federal do Norte do Tocantins
UFOB	Universidade Federal do Oeste da Bahia
UFOP	Universidade Federal de Ouro Preto
UFOPA	Universidade Federal do Oeste do Pará
UFPA	Universidade Federal do Pará
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFPel	Universidade Federal de Pelotas
UFPI	Universidade Federal do Piauí
UFPR	Universidade Federal do Paraná
UFR	Universidade Federal de Rondonópolis
UFRA	Universidade Federal Rural da Amazônia
UFRB	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
UFRPE	Universidade Federal Rural de Pernambuco
UFRR	Universidade Federal de Roraima
UFRRJ	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
UFS	Universidade Federal de Sergipe
UFSB	Universidade Federal do Sul da Bahia
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFSCar	Universidade Federal de São Carlos
UFSJ	Universidade Federal de São João Del Rei
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria
UFT	Universidade Federal do Tocantins
UFTM	Universidade Federal do Triângulo Mineiro
UFU	Universidade Federal de Uberlândia
UFV	Universidade Federal de Viçosa
UFVJM	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri
UnB	Universidade de Brasília
UNIFAL	Universidade Federal de Alfenas - MG
UNIFAP	Universidade Federal do Amapá
UNIFEI	Universidade Federal de Itajubá
UNIFESP	Universidade Federal de São Paulo

UNIFESSPA	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará
UNILA	Universidade Federal da Integração Latino Americana
UNILAB	Universidade Federal da Lusofonia Afro Brasileira
UNIPAMPA	Universidade Federal do Pampa
UNIR	Universidade Federal de Rondônia
UNIRIO	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro
UNIVASF	Universidade Federal do Vale do São Francisco
UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	19
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	19
1.2	O PROBLEMA E A SUA SUSTENTAÇÃO.....	22
1.3	JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	24
1.4	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	26
1.5	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	26
1.6	OBJETIVOS	27
1.6.1	Objetivo Geral	27
1.6.2	Objetivos Específicos	27
2	SUSTENTAÇÃO TEÓRICA	28
2.1	TEORIA INSTITUCIONAL	28
2.1.2	Isomorfismo	31
2.2	AS INOVAÇÕES DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	34
2.2.1	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)	41
2.3	DEFINIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO	44
2.3.1	<i>Heritage Assets</i>	46
2.3.2	NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado	49
2.4	AS INOVAÇÕES EM CONTROLE GOVERNAMENTAL.....	59
2.5	AUDITORIA FINANCEIRA NO SETOR PÚBLICO	63
2.6	AUDITORIA DO ATIVO IMOBILIZADO NO SETOR PÚBLICO.....	70
2.6.1	Estudos Anteriores em Ativo Imobilizado no Setor Público	73
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	75
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	75
3.2	FASES E ETAPAS METODOLÓGICAS	78
3.3	PESQUISA PARTICIPANTE.....	79
3.3.1	Aspectos teórico-metodológicos da Pesquisa Participante	79
3.3.2	Aspectos históricos da Universidade de Brasília	81
3.3.4	Delineamento e Análise de Dados	95
4	ANÁLISE DE DADOS	103
4.1	RESULTADOS	117
4.2	ASPECTOS HISTÓRICOS DO INSTITUTO CENTRAL DE CIÊNCIAS DA UnB	
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	121
	REFERÊNCIAS	125
	APÊNDICE A – PLANO DE AÇÃO PARA O ATIVO IMOBILIZADO DA UnB	135

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste capítulo é apresentar o contexto do tema, a questão da pesquisa, os objetivos gerais e específicos, a definição do tema e a justificativa do estudo.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A Contabilidade Pública brasileira, de forma constante, apresenta inovações e isto se deve à internacionalização das normas contábeis. Essa internacionalização se deu tanto no âmbito público quanto no setor privado; refere-se à modernização dos procedimentos contábeis que têm como finalidade promover harmonização contábil por meio da convergência às normas internacionais de Contabilidade. (Augustinho & Lima, 2012)

Como resultado do processo de convergência entre a Contabilidade Pública brasileira e as normas internacionais de Contabilidade, fica claro que as principais mudanças incluem itens patrimoniais; portanto, para apresentar um quadro patrimonial mais realista é necessário avaliar e mensurar os ativos das instituições públicas.

É oportuno salientar que de acordo com Griffith, Hammersley e Kadous (2015), no que tange às forças e pressões externas na configuração da prática, propõe-se forças institucionais que moldam a prática de auditoria em termos de mensuração, avaliação e precisão das transações. Por exemplo, com o surgimento de pressões institucionais, a complexidade da estimativa do valor dos ativos (nas últimas duas décadas) e a falta de orientação sobre o que os auditores devem fazer.

De acordo com as orientações mandatórias da estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF), do ano de 2017, a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada com o objetivo de agregar valor e auxiliar a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

No setor público, algumas pesquisas têm sido dedicadas ao estudo de forças e pressões externas, neste caso, Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, que afetam as mudanças na contabilidade local. Tais mudanças nem sempre podem ser bem-sucedidas devido à resistência à forma como o processo de mudança é realizado. Isso faz sentido porque diferentes realidades locais reagem de maneiras diferentes. Onde as tradições de Contabilidade Pública estão bem estabelecidas ou fortes há resistência significativa à

adoção de padrões internacionais, diferentemente de onde ainda não está. (Albu, Albu & Alexander, 2014; Oulasvirta, 2016)

Os ambientes institucionais são caracterizados pelo estabelecimento de regras, práticas, símbolos, crenças e requisitos normativos aos quais indivíduos e organizações devem aderir para obter apoio e legitimidade. Um dos princípios fundamentais da Nova Sociologia Institucional (NIS) é que a estrutura organizacional é resultado de pressões impostas pelo ambiente em que a instituição atua. À vista disso, e com a finalidade de prover explicações mais holísticas do fenômeno em estudo, considera-se importante ressaltar que a Teoria Institucional é geralmente subdividida em três ramos: Nova Economia Institucional (NIE), Velha Economia Institucional (OIE) e Nova Sociologia Institucional (NIS). (DiMaggio & Powell, 1983)

Segundo Marques, Silva e Louzada (2015), torna-se necessária a compreensão sobre os informes contábil-financeiros e as particularidades qualitativas de seus demonstrativos para a discussão de assuntos relacionados à informação contábil e ao seu conteúdo informativo. Nesse contexto, sua representação se dá por meio de palavras e números, e necessita representar com veracidade o fenômeno que busca representar – com informações livre de erros, completa e neutra. (CFC, CPC 00 R1, 2011) Dessa maneira, os ativos públicos e a sua depreciação devem ser mensurados e reconhecidos em conformidade às normas internacionais, sobremaneira ao teste de *impairment*. (Carvalho, Costa & Oliveira, 2010)

Em 2008, a convergência contábil às normas internacionais no Brasil foi operacionalizada, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em parceria com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), e a sua aplicação se deu em todas as esferas administrativas: federal, estadual e municipal. (Gama, Duque & Almeida 2014; Cappelleso, Figueiredo & Lima, 2016) Antes das NBCASP, a Contabilidade Pública buscava evidenciar os fatores resultantes da execução orçamentária. Em conformidade com a Lei n. 4.320/1964, é possível observar que a estrutura patrimonial é integralmente voltada para o orçamento.

As IPSAS foram convergidas por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), que têm como intuito a melhoria da transparência na divulgação das transações governamentais. As IPSAS caracterizam-se como diretrizes para os governos, bem como para a revisão dos padrões contábeis nacionais. A transparência é efetivada quando se há o fácil e livre acesso às informações, tanto aos órgãos públicos quanto da sociedade em geral, por meios de comunicação envolvendo dados qualitativos e quantitativos (Augustinho & Lima, 2012; Polzer, Grossi & Reichard, 2021; Siu, 2011).

Nessa perspectiva, foi instituída a Portaria STN n. 548/2015, que se refere à aprovação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), e consiste na apresentação de dados sobre os requisitos de procedimentos patrimoniais que devem ser observados para a consolidação das contas públicas. Nesse Plano são estabelecidos os prazos-limites que são obrigatórios quanto à implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, sendo eles: 2021 para União, 2022 para o Distrito Federal e os Estados, 2023 para os Municípios com mais de 50 mil habitantes e 2024 para os Municípios com menos de 50 mil habitantes. Essa iniciativa representa a continuidade ao processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais (STN, 2015).

Quanto às Universidades Federais de Ensino Superior (IFES) brasileiras, é oportuno ressaltar que passaram por várias modificações nas últimas décadas, com a finalidade de se adequarem às demandas do contexto social, político e econômico do País. Ainda que tenham alcançado esse avanço, há ainda vários obstáculos estruturais e financeiros nessas instituições. Além do mais, quanto às informações do *accountability*, observa-se que as informações representam a transparência significativa – aquelas em que os cidadãos podem acessar e acompanhar. Há também aquelas que se caracterizam por transparência moderada, em que existem lacunas de informações, embora permita o acesso e acompanhamento de ações (Oliveira, Flôres & Pinto 2020).

Nesse sentido, considerando que a Contabilidade Pública é uma ferramenta de fundamental importância para o controle, transparência e produção de informações do setor público que auxiliam os gestores públicos em suas tomadas de decisão, este estudo tem por objetivo o ativo não circulante, especificamente o ativo imobilizado do Setor Público. Assim sendo, ressalta-se a necessidade de discorrer sobre as leis que o regem – NBC TSP 7, que corresponde à IPSAS 17: ativo imobilizado das Entidades do Setor Público, que têm como finalidade apresentar maior objetividade em relação ao tratamento e divulgação das informações acerca desses ativos.

Diante disso, esta pesquisa discute sobre as contribuições da auditoria interna no que tange ao ativo imobilizado da Universidade de Brasília. Ademais, os achados deste estudo transcorrem os itens testáveis a partir das NBCTSP e demais que tratam de imobilizado no Setor Público, a exemplo da NBC TSP 07, segundo a qual, durante o processo de contabilização do ativo imobilizado devem-se considerar as seguintes questões: “(a) o reconhecimento dos ativos; (b) a determinação dos seus valores contábeis; e (c) os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável a serem reconhecidos em relação a eles” (CFC, 2017, p. 2). De acordo com a NBC TSP 07, para cada classe de ativo

imobilizado, as demonstrações devem divulgar: (a) a mensuração usada para determinar o valor contábil bruto; (b) o método de depreciação usado; (c) a vida útil ou taxa de depreciação utilizada; (d) o valor contábil bruto e depreciação acumulada (mais perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; (e) conciliação dos valores contábeis no início e no final do período (CFC, 2017, p. 17).

Com o propósito de alcançar resultados consistentes que promovam a evolução da temática em análise, serão apresentados, nas seções 1.2 – o problema e a sua sustentação; 1.3 a justificativa para tal investigação; 1.4 – a delimitação do tema, através da problemática de pesquisa; 1.6 – os objetivos geral e específicos que este trabalho ambiciona atingir.

Em seguida, será apresentado o arcabouço teórico que embasa a pesquisa e os procedimentos metodológicos, para, então, ser apresentado o cronograma da pesquisa e as referências bibliográficas.

1.2 O PROBLEMA E A SUA SUSTENTAÇÃO

Entre as normas aplicadas ao Setor Público, que tratam de imobilizado, está a NBC TSP 07, que apresenta em sua estrutura textual definições sobre ativo imobilizado, valor contábil, valor depreciável, entre outros termos relevantes, a exemplo de valor recuperável, perda por redução ao valor recuperável de ativo. Com relação às normas internacionais, esses temas são apresentados nas IPSAS 17 – Ativo Imobilizado – e nas IPSAS 21 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa –, que tratam das normas gerais de tratamento do ativo imobilizado, incluindo a avaliação, reavaliação, presentes na IPSAS 17, e sobre a redução ao valor recuperável, nas IPSAS 21 e IPSAS 26. Ainda tratando do ativo imobilizado, é oportuno salientar que para fins do ajuste de *impairment*, o *International Federation of Accountants* (IFAC) optou por segmentá-lo em dois grupos: não geradores de caixa (IPSAS 21) e geradores de caixa (IPSAS 26).

Vale ressaltar que no âmbito público uma das suas particularidades refere-se a possuir ativos que não apresentam como objetivo gerar remuneração devido a sua utilização – a entidade pública os mantém para a prestação de serviços à população e não para a obtenção de lucro.

Em virtude disso, vale mencionar alguns estudiosos – a exemplo de Carvalho, Lima e Ferreira (2012); Halik (2015); Hartwig (2017) e Martins e Peixe (2020) – que buscaram examinar o processo de mensuração e reconhecimento do ativo imobilizado no âmbito do setor público, conforme descritos, de forma sintética, no Quadro 1.

Quadro 1 – Estudos sobre o processo de mensuração e reconhecimento do ativo imobilizado no setor público

Autores	Objetivo	Resultado
Carvalho, Lima & Ferreira (2012)	Analisar o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, por meio de estudo comparativo segundo o disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCASP), no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e nas normas do <i>International Public Sector Accounting Standards</i> (IPSAS); e de estudo de caso na Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL).	O estudo observou que as NBCASP e o MCASP, aproximam-se e alinham-se às disposições das IPSAS. Apesar de a adoção desses princípios por parte das NBCASP, e, principalmente, pelo MCASP, trazerem um novo fôlego à Contabilidade Pública brasileira, constatou-se que em alguns pontos, em especial ao que tange ao ajuste de <i>impairment</i> , as normas brasileiras ainda se mostram incipientes, necessitando agregar mais dispositivos que possam direcionar os profissionais no cumprimento dos procedimentos concernentes à redução ao valor recuperável de forma mais adequada. Os resultados mostram que a ANATEL vem executando o procedimento contábil da depreciação para os bens adquiridos a partir de 2010, mas os procedimentos relativos à reavaliação e ajuste de <i>impairment</i> ainda não foram executados.
Halik (2015)	Analisar a redução ao valor recuperável no setor público federal no Brasil.	Constatou-se que no setor público federal do Brasil poucas unidades realizaram o teste de <i>impairment</i> em seus ativos até o mês de maio de 2015, e que ainda não houve uma cobrança mais efetiva da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) sobre esse assunto às unidades gestoras.
Hartwig (2017)	Dissertar sobre os principais controles necessários à gestão, à mensuração e à evidenciação do ativo imobilizado no setor público, sob a ótica do regime de competência, além de apresentar as principais etapas desse processo de convergência, baseado no estudo de caso do Governo do Estado do Espírito Santo.	O estudo de caso permite concluir que o processo de convergência, no que se refere ao ativo imobilizado, requer investimentos em sistemas informatizados de controle de bens, na capacitação e remuneração de equipes técnicas, no levantamento de todo o acervo patrimonial existente e no ajuste desse valor justo, visto que não era prático o reconhecimento da depreciação. Por fim, o estudo de caso também evidencia que a convergência requer a participação de equipes multidisciplinares e vai além de um processo meramente contábil, resultando na melhoria da gestão patrimonial.
Martins e Peixe (2020)	Avaliar o grau de adoção dos procedimentos para mensuração do ativo imobilizado das universidades e institutos federais brasileiros aos padrões internacionais de contabilidade.	Os resultados indicam que 70% dos profissionais consideram que as normas internacionais de contabilidade, relativas à mensuração de ativos, são observadas parcialmente, 17% consideram que as normas não são observadas e apenas 13% indicam que as normas sobre a mensuração de ativos são totalmente observadas. Outro fato importante é que 42% das instituições ainda não têm a política de divulgar as informações relativas à reavaliação em notas explicativas. Com relação ao tema de redução ao valor recuperável o percentual é ainda maior, 77% afirmam que não efetuam a divulgação em notas. Observa-se que ainda existem grandes dificuldades na adoção dos procedimentos para mensuração do ativo imobilizado e que os valores evidenciados nem sempre refletem o valor real desses itens, nas demonstrações patrimoniais das instituições.

Fonte: elaboração própria.

Este estudo difere dos mencionados ao propor, sob o prisma da Teoria Institucional e observando a redação contida na Portaria STN n. 548/2015, testes de auditoria financeira governamental a ser aplicados nos ativos não geradores de caixa da UnB.

Também é importante enfatizar a natureza atual do tema e o quão importante é para o sucesso do trabalho na área de auditoria interna nesse ambiente de mudança de paradigma e que os achados não são definitivos e podem ser ajustados e evoluídos conforme necessários para atender às necessidades de cada IFES.

Sendo assim, a proposta da pesquisa é responder, à luz da Teoria Institucional, a seguinte pergunta: Quais são os principais testes de auditoria financeira governamental aplicáveis ao contexto dos ativos imobilizados da Universidade de Brasília? Para responder ao problema da pesquisa, buscar-se-á, por intermédio do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), demonstrar a influência desses ativos nas contas públicas da UnB.

Com o intuito de sustentar a problemática deste estudo, a seção destinada à fundamentação teórica fornecerá mais detalhes no que tange à correlação da supramencionada teoria com o objeto de pesquisa. Contudo, precedentemente, a relevância e motivação dessa pesquisa serão justificadas na próxima seção.

1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

Escolheu-se pesquisar a respeito desse tema devido ao processo de reforma de Contabilidade Pública que tem ocorrido no Brasil, desde o ano de 2008, em direção à convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público; fato esse que tem gerado relevante discussão acerca da reforma, especialmente a respeito da aprovação das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Considerando esse processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos Padrões Internacionais, foi aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, elaborada de acordo com a *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS 17– Property, Plant, and Equipment* – que passou a ter a sua aplicação obrigatória pelas entidades do setor público desde 1º de janeiro de 2019 (CFC, 2017).

Convém mencionar que as mudanças propostas em decorrência do referido processo de convergência visam a dar maior transparência e simetria às informações divulgadas nas demonstrações financeiras das entidades e sua implantação impactará de forma direta na gestão patrimonial desses entes (Silva & Rosa, 2015).

Assim, considerando o impacto da implantação desses procedimentos nas IFES, a motivação para a pesquisa fundamenta-se principalmente na NBC TSP 7, que está correlacionada, junto ao IFAC, com a IPSAS 17, que tratam da Depreciação dos bens permanentes das instituições públicas, Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público; fato que, em razão da não obrigatoriedade, não era comumente praticado no Brasil. Nesse caso, olhando para o contexto operacional das universidades, nota-se que o que tem de mais preciso é o próprio patrimônio, uma vez que nessas organizações a predominância está concentrada na prestação de serviços e na execução de contratos.

A realização desta pesquisa é importante, considerando que visa a contribuir para o entendimento mais amplo quanto ao ativo imobilizado de uma universidade federal – a UnB –, visto que para boa avaliação dos gastos públicos não basta observar somente a magnitude desses gastos; a análise deve contemplar a aplicação dos recursos públicos de forma que atenda aos princípios da eficiência, eficácia e efetividade, e que as expectativas da sociedade sejam atendidas (Diniz, 2012).

A pesquisa proposta apresenta relevância no âmbito institucional, social, acadêmico e técnico. Institucionalmente, pode contribuir para o entendimento de como as boas práticas internacionais, na implementação da auditoria interna, são percebidas por auditores e auditados, no que diz respeito à implantação dos procedimentos contábeis, além de fornecer aos órgãos normativos conhecimentos úteis sobre auditoria interna no governo.

Quanto à contribuição social, sendo a auditoria poderosa ferramenta de apoio e controle dos gastos públicos, poderá oferecer aos cidadãos subsídios para que possam exercer o controle social; dessa forma, o estudo justifica-se porque visa a fornecer os elementos necessários para avaliar adequadamente a implementação dos procedimentos contábeis. Além disso, em termos de contribuições acadêmicas, visa a contribuir com a literatura acerca do tema e fornecer debates e recomendações para pesquisas futuras.

Quanto às contribuições técnicas do trabalho, pretende-se entregar um modelo (itens testáveis a partir das NBCTSP e demais que tratam de imobilizado) de testes para ativo imobilizado no contexto do setor público. Além do que este estudo coadjuva academicamente com estudos das IPSAS no contexto brasileiro, matéria que está em desenvolvimento e que passa por atualização constante, propiciando análise sobre os impactos observados nas demonstrações contábeis das instituições do setor público, em especial da UnB.

Cabe destacar que o processo de reforma na Contabilidade Pública, além de alterar as práticas e procedimentos contábeis, requer também mudança quanto à cultura dos profissionais de Contabilidade e órgãos competentes nesse processo de mudança (Marques,

Bezerra Filho & Caldas, 2020). Devido a isso, acredita-se que este estudo poderá contribuir para que as universidades possam adequar-se aos novos preceitos, em especial no que diz respeito a uma parcela do seu ativo não circulante que é o imobilizado.

Dessa forma, o estudo é de grande valia para contadores, acadêmicos, membros dos entes da federação, profissionais de órgãos de controle interno e externo da administração pública, bem como para a sociedade, que busca maior transparência relacionada à aplicação dos recursos públicos no Brasil.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo foi realizado tendo como escopo a convergência da Contabilidade Pública aos padrões internacionais, limitando-se apenas à esfera pública, mais precisamente às Universidades Federais, e como lócus a Universidade de Brasília, não abordando o tema em quaisquer outras instituições públicas ou mesmo da iniciativa privada.

Também é importante salientar que a pesquisa trata apenas do ativo imobilizado da UnB, mais precisamente os seus imóveis. Outro parâmetro limitante é que nos imóveis para fins especiais optou-se por analisar apenas os destinados a fins educacionais e, desses, optou-se por analisar apenas o Instituto Central de Ciências (ICC). Vale ressaltar que o método aplicado ao ativo imobilizado não leva em consideração o valor cultural do bem, limitando-se à análise do seu valor patrimonial.

Portanto, os estudos foram delimitados por conveniência, dada a disponibilidade e acessibilidade dos dados necessários para a sua realização.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A dissertação está estruturada em seis capítulos. No primeiro capítulo apresentam-se a introdução, contendo a contextualização do tema; o problema; a delimitação do tema; os objetivos e a justificativa do estudo. No segundo capítulo é indicada a argumentação teórica que serviu de base para a sustentação dos assuntos desenvolvidos; no terceiro capítulo apresentam-se alguns estudos anteriores que tratam da gestão do ativo imobilizado no setor público; no quarto capítulo apresentam-se os procedimentos metodológicos; o quinto capítulo é voltado para a apresentação e a análise dos dados para, então, no sexto capítulo, serem apresentadas as considerações finais e recomendações de estudos futuros, seguido das referências.

1.6 OBJETIVOS

1.6.1 Objetivo Geral

Considerando a conjuntura da Contabilidade Pública brasileira, quanto à convergência às normas internacionais de Contabilidade, este estudo propõe identificar quais testes de auditoria financeira governamental podem ser aplicados aos ativos imobilizados da UnB. Para tanto se utilizou como recorte o período de 2016 a 2021, quanto ao tratamento contábil dos procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação dos bens imóveis da Universidade de Brasília.

1.6.2 Objetivos Específicos

Com o intuito de atingir o objetivo geral, foram cumpridos três objetivos específicos:

- I Analisar, conforme Hayes, Dassen, Schilder e Wallage (2005) e Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012. (2012), de que forma testes de auditoria financeira sobre Existência (*Existence*), Completude (*Completeness*), Avaliação (*Valuation*), Direitos e Obrigações (*Rights & Obligations*) e Apresentação e Divulgação (*Disclosure*) podem ser aplicados nos ativos imobilizados da Universidade de Brasília;
- II Verificar como o fluxo de controle interno está sendo aplicado na UnB na gestão do patrimônio imobilizado;
- III Verificar como a Instituição está aplicando os procedimentos para reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação nos Ativos Imobilizados do Setor Público, em particular nos imóveis de uso especial; e
- IV Elaborar um Plano de Ação para o Ativo Imobilizado da UnB, com o intuito de adequação dos controles internos.

A seção 2 apresenta os fundamentos da Teoria Institucional que subsidiaram a sustentação teórica basilar do presente estudo.

2 SUSTENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresentam-se a Teoria Institucional como sustentação teórica das mudanças de rotinas provocadas pela convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna. Na sequência, são tratados os tópicos sobre a trajetória da Contabilidade aplicada ao setor público, definição de ativo, as inovações em Contabilidade Pública e Controle Governamental, *Compliance* e auditoria no setor público, Caracterização da Auditoria e estudos empíricos que dão sustentação ao modelo teórico proposto pela presente pesquisa.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

A Teoria Institucional iniciou-se a partir dos estudos de Meyers e Rowan (1977) a respeito de institucionalismo – em que as instituições adotam práticas e procedimentos estabelecidos pelos conceitos que predominam no contexto organizacional e que estejam institucionalizados na sociedade. Dessa forma, as estruturas formais de várias organizações são referentes aos mitos de seu ambiente institucionalizado, ao invés das reais necessidades das atividades de trabalho.

Scott (1987), na abordagem da Teoria Institucional, reconhece que existem diversas variantes que dizem respeito à sabedoria citada na referida teoria. Entretanto, Jacobson (2009) salienta que foram realizadas tentativas para reunir as variantes em uma teoria geral, e, citando Greenwood e Hinings (1996), exemplifica a combinação do velho institucionalismo com destaque no conflito de interesses, competitividade e influência social, e o novo institucionalismo, com seu foco na legitimidade e incorporação de áreas organizacionais, denomina-se neo-institucionalismo.

Para Greenwood e Hinings (1996), a Teoria Neo-institucional caracteriza-se como fraca por analisar a dinâmica interna da mudança organizacional; assim sendo, torna-se omissa sobre o motivo de que algumas instituições adotam uma mudança radical, enquanto outras não, apesar de possuírem as mesmas pressões institucionais. Segundo os autores, essa teoria apresenta *insights* (compreensões) e sugestões que, elaboradas, fornecem um modelo de mudança que liga o contexto organizacional e a dinâmica intraorganizacional.

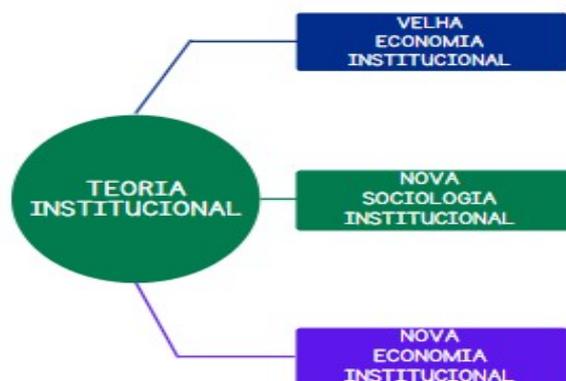
Nesse sentido, a Teoria Institucional não é comumente visualizada como uma teoria de mudanças organizacionais; mas, sim, é considerada uma explicação da semelhança (isomorfismo) e estabilidade de arranjos organizacionais em determinada população ou área de interesse organizacional. (Greenwood & Hinings, 1996)

Práticas contábeis caracterizam-se por serem socialmente construídas e podem ser modificadas por atores sociais. (Barbosa, 2012; Burrell & Morgan, 2005) Assim, considerou-se também que o processo de institucionalização recursivo sendo refletida nele a pluralidade da práxis como reflexo das ações humanas e dentro de uma perspectiva de forças que não podem ser totalmente controladas ou conhecidas pelos atores.

Nesse sentido, para este estudo, não se considerou apenas os posicionamentos que concebem o processo de institucionalização como mecanicista ou determinista. (Burns & Baldvinsdottir, 2005) Considerou-se também que é nas dicotomias Veblenianas abordadas pela Teoria Institucional (formal x informal; regressivo x progressivo; cerimonial x instrumental etc.) que há base para a caracterização do comportamento de uso (Bush, 1983, 1987).

Quanto às vertentes da Teoria Institucional, Burns e Scapens (2000) classificaram a teoria institucional em três vertentes – como mostra a Figura 1 – Nova Economia Institucional (NEI), Velha Economia Institucional (OIE) e Nova Sociologia Institucional (NIS), sendo a última a utilizada neste estudo, empregando a terminologia Teoria Neo-institucional em consonância com Vasconcellos (2007). Essa teoria (NIS) estabelece que as organizações não apenas levam em consideração os aspectos econômicos em suas decisões sobre estrutura e práticas de gestão, mas que muitas dessas decisões são oriundas do processo de legitimação. (DiMaggio & Powell, 1983)

Figura 1 – Vertentes da Teoria Institucional



Fonte: adaptado de Burns e Scapens (2000).

A NIE faz parte do sistema teórico da economia neoclássica. Dessa forma, possui os princípios básicos da modelagem econômica: agentes racionais com funções e objetivos claros. A NIE recomenda o desenvolvimento de modelos econômicos que incorporem premissas ou variáveis que levem em consideração o ambiente organizacional (Scapens, 2006).

A OIE questiona alguns dos pressupostos da economia neoclássica (Major & Ribeiro, 2009), como a racionalidade individual e o individualismo metodológico, ao analisar os desenvolvimentos e mudanças que ocorrem nos sistemas sociais. Esse aspecto considera o comportamento dos agentes econômicos que atuam em um contexto social em que as normas e valores sociais moldam o comportamento individual (Major & Ribeiro, 2009). A OIE também defende o holismo metodológico ao considerar que instituições e organizações existem em ambientes complexos, cujas considerações globais (e não parciais ou simplistas) devem estar envolvidas na análise.

Por fim, o NIS concentra-se em organizações em grandes redes de relacionamentos entre organizações e sistemas culturais. O ambiente institucional afeta não apenas as relações das organizações com os mercados, mas também suas crenças, normas e tradições (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977). Além disso, os ambientes institucionais são caracterizados pelo estabelecimento de regras, práticas, símbolos, crenças e requisitos normativos aos quais indivíduos e organizações devem aderir para obter apoio e legitimidade. Um dos princípios fundamentais do NIS é que a estrutura organizacional é resultado de pressões impostas pelo ambiente em que a instituição atua.

Muito do pensamento institucional pressupõe que as organizações mantenham, por razões de legitimidade, valores sociais mais amplos que determinam a adequação do trabalho, arranjos e práticas de uma organização. Por isso, a maior parte das pesquisas nessa área tem se voltado para investigar as propriedades da legitimação dos sistemas contábeis (Ver, por exemplo, Rnethy & Chua, 1996).

Por fim, convém salientar que a NIE tem uma visão de Contabilidade mais restrita e específica do que o OIE e o NIS. A literatura da NIE sobre Contabilidade descreve a existência de configurações contábeis específicas por razões de eficiência ou minimização de custos.

Essa linha descreve uma configuração contábil específica que existe por motivos de eficiência ou minimização de custos. Colbert e Spicer (1995) explicam sobre temas gerais de Contabilidade (como desempenho e controle, responsabilidade e preço de transferência) em termo de escolhas ótimas entre alternativas em uma dada situação de transação. Vale notar, no entanto, que a NIE associa mudanças na Contabilidade com minimização de custos de uma alocação ótima (ou equilíbrio) para outra.

Nesse sentido, observa-se que os modelos teóricos desenvolvidos no arcabouço da Teoria Institucional são muito utilizados para a explicação da modelagem dos sistemas de Contabilidade. Devido a isso, acredita-se que a referida teoria tem possibilidade de

demonstrar como o isomorfismo coercitivo, normativo, mimético funciona na condição de direcionador para o cumprimento das IFRS do mesmo modo em que apresentam as lógicas para a resistência (Maroun & Van Zijl, 2016).

2.1.2 Isomorfismo

O isomorfismo consiste em um processo em que uma unidade se assemelha a outras unidades – apresentam o mesmo conjunto de condições ambientais (Hawley, 1968 apud DiMaggio & Powell, 1983).

O termo mais adequado para o processo de homogeneização é o isomorfismo. Tal conceito é fundamental para a compreensão das políticas e o cerimonial que permeiam a vida das modernas organizações. Nesse sentido, existem três mecanismos nos quais as mudanças isomórficas institucionais ocorrem: 1) isomorfismo coercitivo, resultante da influência política e do problema da legitimidade; 2) isomorfismo mimético, decorrente da padronização de respostas à incerteza; e, 3) isomorfismo normativo, referente à profissionalização. (DiMaggio & Powell, 1983)

O isomorfismo coercitivo é decorrente de pressões exercidas sobre organizações por outras organizações, tanto formais quanto informais, nas quais elas dependem e são motivadas pelas expectativas culturais da sociedade em que as instituições atuam (DiMaggio & Powell, 1983). Dessa maneira, caracteriza-se por ser o mecanismo no qual as organizações se conformam às expectativas culturais de impor uniformidade às organizações e regulamentações governamentais.

O isomorfismo mimético acontece quando as tecnologias organizacionais são pobres, quando o ambiente apresenta incertezas simbólicas e as finalidades são ambíguas, levando as organizações a modelarem-se em outras. Nesse sentido, percebe-se que a incerteza é a força poderosa para incentivar a imitação (DiMaggio & Powell, 1983).

Já o isomorfismo normativo teve seu início na profissionalização, disseminação de conhecimentos, educação formal e definição de métodos de trabalho para estabelecer uma base legítima e cognitiva (DiMaggio & Powell, 1983). Segundo os autores, um exemplo de isomorfismo normativo refere-se à seleção de pessoal na qual a seleção acontece mediante a contratação de pessoas a partir de empresas do mesmo setor, por meio do recrutamento de pessoal e considerando-se requisitos de perfil para funções específicas. Dessa maneira, existem diversos profissionais que são fortemente enquadrados, no início e no decorrer de toda a sua carreira, que os sujeitos do início e no topo são virtualmente indistinguíveis.

Para Meyer (1979 apud DiMaggio & Powell, 1983) e Fennell (1980 apud DiMaggio & Powell, 1983), existem dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional. O isomorfismo competitivo, segundo Hannan e Freeman (1977 apud DiMaggio & Powell, 1983), consiste em um sistema baseado na competição de mercado, avaliação de aptidão e mudança de nicho, frequente nas áreas de livre mercado e competição pelo mercado.

Segundo Aldrich (1979 apud DiMaggio & Powell, 1983), o isomorfismo institucional serve para compreender as políticas e cerimoniais presentes em várias organizações que competem entre si, tanto por poderes políticos e legitimidade institucional e por clientes e recursos, com o intuito em objetivos sociais e econômicos, o que é frequente nas organizações do âmbito público e organizações em segmentos de baixa competitividade.

Para Meyer e Rowan (1977), é comum que as instituições sejam estruturadas de acordo com as características de seus ambientes e tendem a se tornarem isomórficas com eles. Um exemplo disso é que as organizações se tornam idênticas devido ao ambiente que participam, graças às interdependências técnicas e ao intercâmbio de conhecimentos existentes. Quanto a isso, Parsons (1956 apud Meyer & Rowan, 1977) e Udy (1970 apud Meyer & Rowan, 1977) salientam que as organizações são influenciadas por meio das características gerais dos ambientes organizacionais que participam e, por conseguinte, com as próprias instituições participantes desse ambiente.

Ao se ressaltar os aspectos que envolvem as mudanças organizacionais, DiMaggio e Powell (1983) deram relevante impulso à Teoria com o reforço quanto ao significado de isomorfismo, em que as organizações se modificam constantemente, e após certo período de estruturação em determinada área organizacional tendem à homogeneidade dentro desse contexto. Segundo os autores, as mudanças nas estruturas organizacionais passaram de ser motivadas pela concorrência e necessidade de eficiência, tornando as organizações mais similares, sem deixarem de ser eficientes por isso – as abordagens organizacionais estruturadas são decorrentes do contexto na qual o esforço individual para tratar a incerteza leva à homogeneidade no quesito em estrutura, cultura e resultado.

As organizações diferentes, na mesma área de negócios, tornam-se semelhantes entre si quando se estruturam no mesmo ambiente institucional; assim, forças poderosas levam essas instituições se tornarem similares. Essas organizações podem tentar modificar metas e desenvolver novos processos; porém, os atores que tomam decisões constroem em sua volta um ambiente que restringe essas mudanças, dificultando inovadores individuais que têm como objetivo propor melhoria no desempenho do processo. (DiMaggio & Powell, 1983) Segundo

os autores, a diversidade é minimizada por meio do efeito de intercâmbio de conhecimentos em busca de legitimidade no ambiente institucional.

A Contabilidade compreende um conjunto de práticas, conceitos e ritos justificados para aplicação, socialmente construída, em determinado contexto e com determinada finalidade. No decorrer do tempo, tais ações e conceitos podem tornar-se institucionalizados – passam a ser constantemente aceitos e considerados apropriados e precisos para a organização (Tolbert & Zucker, 1999). Como qualquer prática social, são aplicadas por coerção legal – mesmo fracamente institucionalizadas, questionadas ou consideradas não apropriadas.

Ryan, Scapens e Theobald (2002) corroboram com os supramencionados autores, ao afirmar que a Contabilidade – enquanto fenômeno social – recebe influência e faz parte das estruturas sociais; dessa maneira, é contextualizada e pode ser modificada ou reforçada pela atuação de grupos ou indivíduos.

Por meio do surgimento da adoção aos padrões internacionais de Contabilidade foram publicados alguns estudos a respeito das motivações que fizeram as IFRS serem adotadas de forma voluntária – a exemplo de Maroun e Van Zijl (2016). Nesse novo sentido da pesquisa, busca-se explicar como as pressões institucionais geram influência à adoção voluntária da IFRS e explicitar os motivos que contribuíram para a sua adoção de forma antecipada em nível nacional antes da ampla adoção global.

No que tange à confiabilidade das informações, convém salientar que os auditores são os árbitros da fidedignidade dos relatórios financeiros. A crescente relevância de estimativas complexas e a oportunidade de viés de gestão que as estimativas subsidiam, em conjunto, implicam que a qualidade da auditoria nessa área é fundamental para a confiabilidade dos relatórios financeiros. Todavia, as estimativas contábeis são, por sua natureza, difíceis de auditar, exigindo previsões subjetivas de eventos futuros ao invés de uma contagem de eventos passados (Griffith; Hammersley & Kadous, 2015).

No âmbito público, alguns pesquisadores debruçaram-se sobre as forças e pressões externas, quanto aos padrões de Contabilidade internacionais aplicados ao setor público, que influenciaram a modificação na Contabilidade local. Essa mudança nem sempre obteve sucesso nos resultados, em virtude da resistência em função da maneira como o processo de mudança aconteceu. Isso se justifica porque realidades locais distintas respondem de maneira heterogêneas (Albu; Albu & Alexander, 2014).

2.2 AS INOVAÇÕES DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

A Contabilidade do âmbito público no Brasil encontra-se oficialmente em processo de convergência aos padrões internacionais de Contabilidade, desde o ano de 2008 (Gama; Duque & Almeida, 2014), seguindo um processo internacional de reformas. (Brusca & Martínez, 2016) As práticas contábeis em uso há décadas vêm sendo modificadas e o foco do registro das transações contábeis está sendo voltado a registros orçamentários para controle patrimonial (Aquino & Batley, 2016).

Para melhor entendimento desse processo de convergência, é importante considerar o processo histórico da Contabilidade Pública no Brasil. Sua origem deu-se no período colonial, com a vinda da família real, quando D. João VI, entre os primeiros atos, instituiu o Conselho da Fazenda e criou o Erário Régio, com o estabelecimento de regras da escrituração da Contabilidade desse erário (Slomski, 2007). Por meio da Constituição de 1824, instituiu-se um órgão responsável pelas finanças públicas do País.

Art. 70. A Receita e despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de “Thesouro Nacional” aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondência com as Thesourarias das Provincias do império (Sic) (Brasil, 1924).

Em 1922, foi publicado o Código de Contabilidade da União, que continha informações referentes à elaboração dos Balanços da União. Assim, surgiu, no Brasil, um dos primeiros instrumentos com a finalidade de orientar a Contabilidade aplicada ao setor público na União. Em 1923, o então diretor da Contabilidade do Tesouro do Estado de São Paulo, Francisco d’Auria, foi convidado para assumir a Contadoria-Geral da União; porém, somente em 1940 foi promulgado o Decreto-lei n. 2.416/40, que institui padrões de normas de orçamento e contabilidade para Estados e Municípios. (Slomski, 2007)

Após vinte e quatro anos, em 1964, foi promulgada a Lei n. 4.320, que estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal (Slomski, 2007).

Quase quatro décadas depois da promulgação da Lei n. 4.320/64, em 4 de maio de 2000, foi sancionada a Lei Complementar n. 101, denominada de Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF); representando, assim, outro marco importante para a Contabilidade Pública

brasileira, que requer novos controles de transparência dos atos dos gestores públicos, e, inclusive, torna obrigatória a manutenção dos sistemas de custos para a administração pública brasileira (Slomski, 2007).

Segundo Nascimento, Botelho e Lima (2011), a LRF definiu para toda a federação, limites de dívida consolidada, operações de crédito, garantias, restos a pagar e despesas de pessoal, com a finalidade de equilibrar as finanças públicas. A citada lei representa avanço no contexto contábil do setor público, visto que, por considerar a apuração da dívida e das despesas com base em competência, possibilita a adequação do reconhecimento e da mensuração dos fatos contábeis sob a ótica desse princípio, não restringindo a avaliação da situação fiscal aos registros da execução orçamentária.

Afirma-se que a melhoria da evidenciação da Contabilidade Pública iniciou-se por meio do CFC, com a criação de Grupo de Estudos voltado para a normatização da Contabilidade para as organizações públicas, que resultou na edição das Normas NBC T 16.1 a 16.11. Por conseguinte, em 2007, o CFC criou um Grupo de Estudos que ficou responsável pelo processo de convergência às IPSAS publicadas pela IFAC. Posteriormente, em 2008, o Ministério da Fazenda (MF) emitiu a Portaria MF n. 184/08 – que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público, envolvendo as práticas, procedimentos, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de modo tal a torná-los convergentes às IPSAS – durante o Congresso Brasileiro de Contabilidade. Assim, a partir daí, o Brasil começa o esforço para atingir o padrão internacional de contabilidade no setor público. (Slomski, 2013)

Observa-se que a trajetória da Contabilidade Pública brasileira é marcada por momentos distintos, os quais contribuíram para a evolução da Contabilidade Pública dos dias atuais. Para melhor visualização desses momentos, apresentam-se de forma cronológica, os principais acontecimentos que contribuíram para o desenvolvimento da Contabilidade Pública no Brasil, com os principais marcos ocorridos que antecederam o estágio de convergência das normas internacionais, conforme ilustra a Figura 1.

Figura 2 – Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil

Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil.



Fonte: STN (2021).

Rosa (2013) e Niyama (2010) salientam que a harmonização contábil compreende a conciliação de práticas contábeis realizadas entre os países, buscando minimizar as diferenças entre os procedimentos adotados e preservando as particularidades de cada país. Christiaens *et al.* (2015) reforça com os autores, ao afirmar que uma das principais razões para a utilização das IPSAS é a convicção de que a adoção dessas normas proporcionará a melhoria da comparabilidade internacional das informações e demonstrações financeiras.

Com relação à implantação de novo sistema de informação contábil da administração pública, ressalta-se que, assim como todo modelo teórico, esse também apresenta vulnerabilidade, entre as quais se destacam: a) a inexistência de um comitê específico no setor público para o desenvolvimento deste trabalho, conforme existia no setor privado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC); b) o setor público não atendeu de forma adequada ao princípio da legalidade, ao propor a alteração da contabilidade aplicada ao setor público, por desconsiderar o fato da não alteração da Lei n. 4.320/1964; e c) o CFC, no processo de implementação, não considerou divulgar a classe contábil que tem adotado um modelo transitório próprio e não a adoção total das IPSAS como previsto inicialmente pela Portaria MF n. 184/08 (Gama, Duque & Almeida, 2014).

Cabe destacar que Dagostim (2016) tece forte crítica de que as IPSAS foram desenvolvidas com base nas IAS/IFRS sem a existência de uma norma que definisse as diretrizes orientadoras para a criação de normas no setor público, assim como existia no setor privado. Somente em 2014 elaborou-se a Estrutura Conceitual do Setor Público, que deveria ter sido utilizada para a criação das normas internacionais. Isso implica que muitas alterações podem ainda surgir nas IPSAS já publicadas, visto que, em grande parte, as IPSAS existentes foram criadas sem a existência de uma estrutura conceitual que definisse características essenciais do setor público.

No que se refere ao processo de convergência, em 21 de novembro de 2008, o CFC emitiu dez resoluções aprovando as primeiras NBCASP. Em 25 de novembro de 2011, emitiu mais uma resolução, aprovando, assim, a décima primeira NBCASP. No Quadro 2 estão relacionadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, denominadas de “primeira geração” – iniciadas em 2008 - as quais estão sendo gradualmente substituídas por outras normas contábeis, as chamadas de “segunda geração” – iniciadas no ano de 2016 com a aprovação da NBC TSP – Estrutura Conceitual, com aplicação a partir do ano de 2017, que iniciou as revogações das normas de primeira geração, que se seguiu gradativamente (Orion Neto, Platt & Da Cruz, 2022).

Quadro 2 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NBC T	Descrição
16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação.
16.2	Patrimônio e sistemas contábeis.
16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil.
16.4	Transações no setor público.
16.5	Registro contábil.
16.6	Demonstrações contábeis.
16.7	Consolidação das demonstrações contábeis.
16.8	Controle interno.
16.9	Depreciação, amortização e exaustão.
16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público.
16.11	Sistema de informação de custos do setor público.

Fonte: elaboração própria com base nas normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (www.cfc.org.br).

Nota-se, conforme o quadro 2, que até o ano de 2017, foram aprovadas 11 normas. O caminho a ser percorrido é longo, dado que existem, conforme divulgado pelo Grupo Assessor de Convergência, mais de 40 IPSAS, e o objetivo é convergi-las até o ano de 2025.

Outro quesito importante quanto ao processo de convergência refere-se à tradução das IPSAS, que foi realizado pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil em uma ação conjunta do CFC com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), com a cooperação técnica da STN. Essa publicação compreende a tradução das normas internacionais, sem outra finalidade. No Quadro 3, são apresentadas as 30 primeiras IPSAS traduzidas, fruto dessa ação conjunta. Convém destacar que a IPSAS 15 foi revogada.

Quadro 3 – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS)

IPSAS	Descrição
1	Apresentação das demonstrações contábeis.
2	Demonstração do fluxo de caixa.
3	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro.
4	Efeitos das Mudanças nas taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis.
5	Custos de empréstimos.
6	Demonstrações Consolidadas e Separadas.
7	Investimento em Coligada e em Controlada.
8	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture).
9	Receita de Transação com Contraprestação.
10	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária.
11	Contratos de Construção.
12	Estoques.
13	Operações de Arrendamento Mercantil.
14	Evento Subsequente.
15	Revogada.
16	Propriedade para Investimento.
17	Ativo Imobilizado.
18	Informações por Segmento.
19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
20	Divulgação sobre Partes Relacionadas.
21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.
22	Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral.
23	Receita de Transação em Contraprestação (Tributos e Transferências).
24	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis.
25	Benefícios a Empregados.
26	Redução ao valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.
27	Ativo Biológico e Produto Agrícola.
28	Instrumentos Financeiros: Apresentação.
29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
30	Instrumentos Financeiros: Evidenciação.
31	Ativo Intangível.

Fonte: Elaborado pela autora com base no Manual de Pronunciamentos Contábeis do Setor Público Internacional, de 2021. (ipsasb.org).

Importante destacar que conforme o que determina na NBC T 16.5, o Contador deve seguir, obrigatoriamente, as normas de contabilidade vigentes, na ausência dessas normas nacionais e internacionais, respectivamente, que tratem de temas similares. A citada NBC T exige, inclusive, que na utilização subsidiária o profissional de contabilidade deve evidenciar os procedimentos e a repercussão em notas explicativas (CFC, 2008).

Vale registrar também que as minutas das NBC TSP absorvem das IPSAS à sua essência técnica, acrescentando ao texto internacional as peculiaridades da legislação brasileira correlata ao tema – alguns dispositivos previstos na Lei n. 4.320/64 e na Lei Complementar n. 101/00.

A Contabilidade aplicada ao setor público brasileiro tem duas origens de desenvolvimento inter-relacionadas: a NBC TSP, editada pelo CFC; e a revisão do MCASP, conduzida pela STN. A estrutura conceitual da NBC TSP, publicada em setembro de 2016, denominada Norma das Normas, é a base da Contabilidade Pública no Brasil (Silva & Cerqueira, 2020), demonstrando aproximação irreversível ao padrão internacional, conforme previamente definidas pela categoria dos contadores; com estrutura própria, dão lugar à norma “tão similar quanto possível aos padrões, removendo apenas os itens que realmente não se aplicam à estrutura brasileira” (Lima & Lima, 2019, p. 175).

Atualmente, o processo de convergência das IPSAS no contexto brasileiro é o descrito no Quadro 4 que trata da “segunda geração” das normas.

Quadro 4 – Recepção das IPSAS no Brasil

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação IFAC
NBC TSP Estrutura Conceitual	DOU 04/10/2016	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral Pelas Entidades do Setor Público.	Conceptual Framework
NBC TSP01	DOU 28/10/2016	Receita de Transação Sem Contraprestação.	IPSAS 23
NBC TSP02	DOU 28/10/2016	Receita de Transação Com Contraprestação.	IPSAS 9
NBC TSP03	DOU 28/10/2016	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.	IPSAS 19
NBC TSP04	DOU 06/12/2016	Estoques.	IPSAS 12
NBC TSP05	DOU 06/12/2016	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente.	IPSAS 32
NBC TSP06	DOU 28/09/2017	Propriedade Para Investimento.	IPSAS 16
NBC TSP07	DOU	Ativo Imobilizado.	IPSAS 17

	28/09/2017		
NBC TSP08	DOU 28/09/2017	Ativo Intangível.	IPSAS 31
NBC TSP09	DOU 28/09/2017	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.	IPSAS 21
NBC TSP10	DOU 28/09/2017	Redução ao Valor Recuperável.	IPSAS 26

Continua

Continuação

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação IFAC
NBC TSP11	DOU 31/10/2018	Apresentação das Demonstrações Contábeis.	IPSAS 1
NCBTSP12	DOU 31/10/2018	Demonstração dos Fluxos De Caixa.	IPSAS 2
NBCTSP13	DOU 31/10/2018	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis.	IPSAS 24
NBCTSP14	DOU 31/10/2018	Custos de Empréstimos.	IPSAS 5
NBC TSP15	DOU 31/10/2018	Benefícios a Empregados.	IPSAS 39
NBC TSP16	DOU 31/10/2018	Demonstrações Contábeis Separadas.	IPSAS 34
NBC TSP17	DOU 31/10/2018	Demonstrações Contábeis Consolidadas.	IPSAS 35
NBC TSP18	DOU 31/10/2018	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.	IPSAS 36
NBC TSP19	DOU 31/10/2018	Acordos em Conjunto.	IPSAS 37
NBC TSP20	DOU 31/10/2018	Divulgação de Participações em Outras Entidades.	IPSAS 38
NBC TSP21	DOU 31/10/2018	Combinações no Setor Público.	IPSAS 40
NBC TSP22	DOU 28/11/2019	Divulgação Sobre Partes Relacionadas.	IPSAS 20
NBC TSP23	DOU 28/11/2019	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro.	IPSAS 3
NBC TSP24	DOU 28/11/2019	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis.	IPSAS 4
NBC TSP25	DOU 28/11/2019	Evento Subsequente.	IPSAS 14
NBC TSP26	DOU 26/11/2019	Ativo Biológico e Produto Agrícola.	IPSAS 27
NBC TSP27	DOU 04/11/2020	Informações por Segmento.	IPSAS 18
NBC TSP28	DOU 04/11/2020	Divulgação de Informação Financeira do Setor Governo Geral.	IPSAS 22
NBC TSP29	DOU 04/11/2020	Benefícios Sociais.	IPSAS 42

NBC TSP 30	DOU 10/12/2021	Instrumentos Financeiros: Apresentação.	IPSAS 28
NBC TSP 31	DOU 10/12/2021	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.	IPSAS 41
NBC TSP 32	DOU 10/12/2021	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (Contabilidade de <i>Hedge</i> - Aplicação Residual).	IPSAS 29

Continua

Continuação

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação IFAC
NBC TSP 33	DOU 10/12/2021	Instrumentos Financeiros: Divulgações.	IPSAS 30
NBC TSP 34	DOU 10/12/2021	Custos no Setor Público.	Não há
NBC T 16.11	1.366/2011	Sistema de Informação de Custos Do Setor Público. *A NBC T 16.11 será revogada pela TSP 34 a partir de 1º/1/2024.	Não há

Fonte: CFC. NBC TSP – do Setor Público. Conselho Federal de Contabilidade (cfc.org.br).

Em suma, olhando para a história da Contabilidade Pública no Brasil, nota-se que houve resgate da evidenciação patrimonial sem perder a visão orçamentária e financeira, mas com transparência ao cidadão no que tange à posição do patrimônio público (Sauerbronn & Silva, 2017).

2.2.1 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

Em conformidade com a 9ª edição do MCASP, em virtude da necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil de forma padronizada dos atos e fatos administrativos no contexto do setor público, tornou-se fundamental a elaboração de um plano de contas com abrangência nacional. Ainda segundo o MCASP, esse plano apresenta metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades que oportunizam a obtenção de dados que atendam aos diversos usuários da informação contábil.

Como dispositivo para a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que têm abrangência nacional, permite e regulamenta o registro da aprovação e execução orçamentária, resgata o objeto da Contabilidade – o patrimônio – e busca alinhar aos padrões internacionais, sempre levando em conta a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil.

Considera-se relevante salientar que, segundo o MCASP, o PCASP simboliza uma das maiores conquistas da Contabilidade aplicada ao setor público, pois, além de ser um instrumento de consolidação das contas nacionais e ferramenta para a adoção das normas internacionais de Contabilidade, o PCASP permitiu várias inovações, entre as quais o registro de procedimentos contábeis gerais em acatamento às normas internacionais, como as provisões, os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, entre outros.

Entre os procedimentos contidos no PCASP, encontram-se os de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, depreciação, amortização, exaustão e a redução ao valor recuperável (*impairment*), entre outros.

No PCASP, conforme pode ser visto no Quadro 5, são relacionadas as contas utilizadas para apropriação da depreciação, sendo que a primeira representa o nível sintético das demais (Brasil, 2020).

Quadro 5 – Relação das contas utilizadas para apropriação da depreciação (PCASP)

Na diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado, bens imóveis	
1.2.3.8.1.02.00	(-) Depreciação acumulada – bens imóveis.
1.2.3.8.1.02.01	(-) Depreciação acumulada de bens de uso especial.
1.2.3.8.1.02.02	(-) Depreciação acumulada de bens dominicais.
1.2.3.8.1.02.03	(-) Depreciação acumulada de bens de uso comum do povo.
1.2.3.8.1.02.04	(-) Depreciação acumulada de bens imóveis em andamento.
1.2.3.8.1.02.05	(-) Depreciação acumulada de instalações.
1.2.3.8.1.02.06	(-) Depreciação acumulada de benfeitorias em propriedade de terceiros.
1.2.3.8.1.02.99	(-) Depreciação acumulada de demais bens imóveis.
Na variação diminutiva para o registro da redução do valor dos bens do ativo imobilizado	
3.3.3.1.1.01.00	Depreciação de imobilizado.
3.3.3.1.1.01.01	Depreciação de bens móveis.
3.3.3.1.1.01.02	Depreciação de bens imóveis.

Fonte: elaboração própria com base no PCASP.

O Quadro 5 trata exclusivamente dos bens imóveis, que são o objeto deste estudo; todavia, convém salientar que junto ao detalhamento do Plano de Contas aplicado ao setor público podem ser confirmados os itens de ativo que estão sujeitos ao regime de depreciação. Podem-se citar como exemplo, máquinas, aparelhos, equipamentos e ferramentas, bens de informática, móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, peças e conjuntos de reposição, móveis em andamento, móveis em almoxarifado, armamentos e outros.

A depreciação é apresentada nas demonstrações contábeis, principalmente na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e do Balanço Patrimonial, e afeta os resultados anuais reduzindo o valor do patrimônio líquido, conforme se pode observar no resumo apresentado no Quadro 6.

Quadro 6 – Reflexos Patrimoniais da Depreciação, Amortização e Exaustão

Demonstração das Variações Patrimoniais	Balanço Patrimonial
Varição Patrimonial Diminutiva (VPD)	1.2.x.x.x.xx.xx - (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas.
Diminui o Resultado Patrimonial	Diminui o Ativo e o Patrimônio Líquido, por meio da redução do resultado do exercício.

Fonte: elaboração própria com base na STN (2018, p. 180).

No balanço patrimonial, os saldos das contas do ativo e do passivo são listados no quadro principal por seus respectivos valores líquidos após dedução, tomando-se como exemplo o valor líquido da conta de ativo imobilizado após depreciação. Na Demonstração das Variações Patrimoniais, o título Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo compreende os valores de depreciação, amortização, exaustão, entre outros.

Dado que se trata de uma prática nova no domínio da administração pública, o método de amortização poderá ainda estar no âmbito das formalidades e exigências, mas a atualização da base de dados para a sua aplicação é uma preocupação. Entende-se por base de dados toda a preparação do ativo imobilizado em medida suficiente para atingir o valor justo para receber corretamente a referida depreciação.

A STN, por meio do MCASP, recomenda o uso das Notas Explicativas para explicitar as políticas contábeis relevantes que tenham reflexos no patrimônio – depreciação, amortização e exaustão. Assim, nas referidas Notas explicativas, a entidade deverá divulgar, para cada classe de ativo, as políticas elencadas no Quadro 7.

Quadro 7 – Notas Explicativas para explicitar as políticas contábeis relevantes que tenham reflexos no patrimônio (depreciação, amortização e exaustão)

Os métodos de depreciação utilizados.
O valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período.
As mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.
A depreciação reconhecida no resultado e/ou como parte do custo de outros ativos, durante o período.
O valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação.
Os ajustes de exercícios anteriores, o teste de <i>impairment</i> , a reavaliação de ativos.
A data de corte adotada pela entidade.
O período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste.

O montante total do impacto diminutivo causado no patrimônio da entidade de acordo com a respectiva desvalorização estimada.
A utilização ou não de avaliador independente, e para qual ativo.
A base de mercado usada por classe de ativo.

Fonte: elaboração própria com base na STN. (2018, p. 187-188).

A evidenciação e a transparência são pontos primordiais para o exercício do controle social – o controle externo só pode de fato ser feito se houver a divulgação das informações em tempo hábil (Graciliano & Fialho, 2014). Os principais vetores da renovação estrutural da Contabilidade Pública brasileira têm enfoque na transparência das informações e na necessidade de convergência às normas internacionais (Bezerra Filho, 2014). Contudo, para Iudícibus (2010), a evidenciação está ligada aos objetivos da Contabilidade, por fornecer informações diferenciadas para os usuários.

2.3 DEFINIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO

Diferentemente das instituições do setor privado, a maioria das organizações do setor público tem como principal finalidade prestar serviços à sociedade, ao invés de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Por conseguinte, o desempenho dessas organizações pode ser avaliado, tão somente, de forma parcial por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa.

Convém observar que a Contabilidade Pública é, de forma quase integral, orientada pela Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que regulamenta as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como pelas NBCASP.

À vista do exposto, considera-se relevante apresentar o conceito de ativo à luz da legislação e também sob o olhar de alguns autores, conforme demonstrado no Quadro 8.

Quadro 8 – Conceito de ativo à luz da legislação

Ativo	São recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.		
		Bens Móveis	Bens Imóveis
Ativo Imobilizado	Conforme a IPSAS 17, nota-se que a definição é semelhante ao CPC 27, dado que a referida IPSAS conceitua o ativo imobilizado como o item tangível que: a) é mantido para o	Possuem existência material e podem ser transportados ou removidos sem alterar sua substância ou a sua destinação econômico-	Compreendem os bens vinculados ao solo, a exemplo de edifícios, residências, terrenos, pontes, entre outros. Os principais pontos a serem considerados do ativo

	uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a terceiros, ou para fins administrativos; e b) se espera utilizar por mais de um período. (IFAC, 2010)	social, a exemplo de equipamentos, máquinas, móveis e utensílios, veículos, entre outros.	imobilizado dizem respeito ao reconhecimento dos ativos, na determinação dos seus valores contábeis e a depreciação e perdas por desvalorização. (IFAC, 2010)
--	--	---	---

Fonte: elaboração própria com base no MCASP (2021); IFAC (2010); Resolução CFC n. 1.129/2008 e Portaria n. 664, de 30 de novembro de 2010, da Secretaria do Tesouro Nacional.

Para melhor entender o conceito de ativo, apresentam-se no Quadro 9, alguns pronunciamentos técnicos.

Quadro 9 – Pronunciamentos Técnicos sobre Ativos

Órgãos	Pronunciamentos Técnicos sobre Ativos
AICPA (1941)	Algo representado por um saldo devedor que é mantido após o encerramento dos livros contábeis de acordo com as normas ou os princípios da Contabilidade, na premissa de que representa ou um direito de propriedade ou valor adquirido ou um gasto realizado que criou um direito.
IFAC (2000)	Ativos são recursos controlados por uma entidade como resultado de um evento passado e dos quais benefícios econômicos ou potenciais serviços são esperados.
IASB (2006)	Um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a entidade.
FASB (2008)	Ativos são prováveis benefícios econômicos futuros obtidos ou controlados por uma entidade particular como resultado de transações ou eventos passados.
CPC (2008)	Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade. O benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade.

Fonte: Sousa & Silva (2012).

Portanto, no Quadro 9, nota-se que, sob o ponto de vista dos pronunciamentos técnicos, o ativo também é considerado como recursos que deverão gerar benefícios econômicos ou potenciais serviços esperados.

As definições de ativo na opinião dos autores e dos pronunciamentos técnicos, expostas no Quadro 8 e no Quadro 9, respectivamente, esclarecem que no ativo deverão ser incluídos bens, valores, seja de propriedade da instituição ou por ela controlados com a perspectiva de receber recursos econômicos (dinheiro) no futuro. A inclusão de um bem que não gera benefícios não é reconhecida.

É oportuno salientar que os ativos devem ser classificados como circulantes quando satisfizerem a um dos seguintes critérios: a) estarem disponíveis para realização imediata; b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte. Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

Quadro 10 – Definições de Ativo à luz da literatura

Autores	Definições de Ativos – Autores
D’Auria (1958)	O conjunto de meios ou a matéria posta à disposição dos administradores para que possa operar de modo a conseguir os fins que a entidade entregue à sua direção tem em vista.
Meigrs e Johnson (1962)	Recursos econômicos possuídos por uma empresa.
Sprouse e Moonitz (1962)	Ativos representam futuros benefícios econômicos esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de transação corrente ou passada.
Most (1986)	Ativos não são somente recursos econômicos ou propriedades, ou coisas de valor que são possuídas pela empresa, ou expectativas de recebimentos de caixa.
Marion (1998)	Ativo é o conjunto de bens e direitos de propriedade da empresa. São os itens positivos do patrimônio; trazem benefícios, proporcionam ganho para a empresa.
Van Breda e Hendricksen (1999)	Ativo – futuro benefício econômico sob o controle de uma entidade.
Iudicibus (2000)	Todo ativo representa, mediata ou imediatamente, direta ou indiretamente, uma promessa futura de caixa.
Araújo e Assaf (2004)	Ativo, pode ser definido como a capacidade que a empresa possui de gerar benefícios futuros. Este, sim, é conceito genuíno de ativo.
Niyama e Silva (2013)	A condição de algo ser bens e direitos não garante que seja um ativo.

Fonte: Sousa & Silva (2012).

Conforme o Quadro 10, é possível observar que os autores conceituam o ativo como recursos, bens, direitos que deverão gerar benefícios futuros para a entidade. Significa dizer que se deve ter posse de um bem e/ou o seu controle com a finalidade de gerar caixa (entrada de recursos). Admitiam-se, no conceito de bens, somente aqueles que fossem de propriedade da empresa para serem incluídos no patrimônio (ativo); atualmente, esses bens podem ser incluídos como bens que sejam controlados e que deverão gerar benefícios futuros para a organização.

2.3.1 Heritage Assets

De acordo com a IPSAS n. 17 – *Property, Plant and Equipment do International Public Sector Accounting Standards Board* (2014) –, em razão de sua significância cultural, ambiental e histórica, entende-se que os *Heritage Assets* (HA) estão envoltos em um contexto social. No Brasil, os ativos culturais são caracterizados por meio do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, que é editado pela STN.

Cabe salientar que a redação do art. 216 da Constituição da República Federativa do Brasil conceitua o patrimônio cultural no contexto brasileiro como “bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira” (Brasil, 1988). Para Tavares, Gonçalves e Niyama (2010, p. 66) os *heritage assets* são “recursos tangíveis que carregam consigo uma importância ímpar para um determinado povo ou sociedade por sua representatividade histórica e cultural”. No que tange à avaliação dos impactos sobre o patrimônio, Rogers (2018) acredita que atualmente é de suma importância, dado que os recursos culturais não estão apenas sendo perdidos devido ao desenvolvimento, mas também explorados a uma taxa insustentável. Ainda segundo o autor, os gestores do patrimônio enfrentam dois desafios principais, quais sejam: “garantir a continuidade e relevância contínua da cultura na comunidade e proteger a estrutura e a importância dos bens patrimoniais da exploração, uso indevido e degradação como resultado da mudança” (Rogers, 2018, p. 3).

Nessa perspectiva, segundo as orientações do *Accounting Standards Board* (ASB), o *Financial Reporting Standard* 30 estabelece que a entidade deve utilizar os critérios estabelecidos na FRS 15 (que trata sobre os Ativos Tangíveis Fixos). Dessa maneira, se as informações sobre o valor do *heritage assets* estiverem disponíveis, deve-se observar: a) as modificações no valor avaliado devem ser reconhecidas na demonstração de ganhos e perdas, exceto das perdas de *impairment*; b) especificar as classes de HA que são evidenciadas ao custo ou pelo valor de avaliação, por meio do balanço patrimonial ou em notas explicativas; c) apresentar os HA no balanço patrimonial, separando-os dos demais ativos fixos (Pires et al., 2017).

Para a mensuração dos *heritage assets*, o *Statements of Federal Financial Accounting Standards* (SFFAS) 29 determina que os custos de melhoria ou renovação do HA devem ser reconhecidos no resultado no período em que ocorreram, exceto os *heritage assets* de múltiplo-uso. Além do mais, os ativos que forem recebidos por meio de doação não devem ser considerados no custo dos ativos e os HA recebidos em transferência de outras entidades federais não se devem afetar o custo líquido das operações da entidade (Pires et al., 2017).

O *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) 17 estabelece os critérios de reconhecimento e de mensuração para ativos fixos tangíveis; entretanto, os ativos patrimoniais estão isentos do escopo dessa norma. Se uma entidade escolher reconhecer os ativos patrimoniais, os requisitos da IPSAS 17 se aplicam; já os requisitos de medição dessa norma são opcionais (Adam; Mussari & Jones, 2011).

Nesse sentido, o IPSAS 17 estabelece não ser obrigatória a entidade seguir os critérios de mensuração determinado pelo Pronunciamento. O IPSAS 17 reconhece, em seu item 10, que alguns HA podem apresentar outra finalidade que não o seu valor de herança – uma construção histórica utilizada como acomodação. Dessa maneira, nesses casos, podem afetar a base de mensuração a ser escolhida, devido à existência de outros potenciais de serviços (Pires et al., 2017).

Nesse contexto, por meio das normas apresentadas, constata-se que a mensuração confiável do HA não é possível; assim sendo, o *disclosure* é definido em notas explicativas. Além de que, devido à variedade de elementos que compõem esse grupo (a exemplo de pinturas, castelos etc.), as normas não estabelecem um critério de mensuração absoluto (Pires et al., 2017).

No Brasil, a norma NBC TSP 07 estabelece o tratamento contábil para o ativo imobilizado. Entre as questões a serem consideradas na contabilização desses bens, no que diz respeito ao patrimônio cultural, os requisitos de divulgação dos itens 88, 89 e 92 se aplicam a esses itens após terem sido reconhecidos. Segundo o MCASP, os procedimentos de reconhecimento devem ser aplicados para os bens de patrimônio cultural quando apresentarem valor cultural e potencial de serviços; contudo, são facultativos. Quando forem registrados pela entidade, devem ser evidenciados segundo as normas do Manual (Borba Maranhão & Ribeiro, 2021).

Aversano e Christiaens (2014) consideram que incluir ativos patrimoniais no balanço patrimonial melhora a qualidade das informações relatadas, além de fornecer dados importantes para os governos acerca da sua natureza e potencial, a fim de facilitar o cumprimento dos objetivos de tomada de decisão e medição de desempenho, tanto para fins econômicos limitados ou para o bem social mais amplo.

A Austrália e a Nova Zelândia constituem-se em os primeiros países que passaram a adotar e a exigir que os ativos patrimoniais fossem mostrados no balanço patrimonial como parte do imobilizado (Aversano & Christiaens, 2014). Segundo os autores, isso representa melhoria quanto à gestão dos recursos públicos. Na Nova Zelândia, inclusive, compreende-se que a mensuração e o reconhecimento são úteis para fins de seguro. No Reino Unido, os HA são reconhecidos no balanço patrimonial e mensurados, sempre que possível (Borba Maranhão & Ribeiro, 2021).

Nesse contexto, devido ao reconhecimento e mensuração dos ativos patrimoniais possuírem diversas variáveis, a evidenciação possui caráter fundamental, pelo fornecimento de informações úteis e relevantes, principalmente por meio de notas explicativas. É por meio

das notas explicativas que os órgãos reguladores exigem maior detalhamento das características que compõem os ativos culturais e dos procedimentos contábeis adotados (Strassburger; Souza & Behr, 2014).

Sabendo da necessidade de atribuir valores monetários aos HA, têm-se as tentativas metodológicas de mensuração. Nota-se que não há uma classificação rígida dos métodos de mensuração, podendo ser usados inúmeros enfoques, a depender dos tipos de HA.

Observando o fato de que os HA devam ser classificados como ativos, é importante frisar que precisam ser registrados pela Contabilidade. No entanto, é essencial compreender que no referente aos critérios de contabilização, os HA precisam ser tratados de modo diferenciado dos ativos privados, uma vez que não possuem a capacidade de ser precificados em uma transação. O desafio para os gestores públicos é encontrar uma medida objetiva que possa atribuir valor justo aos bens culturais, principalmente aqueles que não são comercializados (de Souza Freire et al., 2017).

Nesse sentido, o que se percebe é que dada a importância desses fatores para a comunidade em geral é complexa a designação de que deve haver um item ou medida básica de mensuração para precificar pontos materiais herdados historicamente – é difícil realizar a mensuração de um item ou objeto diverso que traz importantes entendimentos para o meio em que se vive, e que apesar de sua riqueza material, seja esse objeto uma pintura de um artista famoso, um manuscrito raro em papiro, ou mesmo uma peça moldada em ouro maciço; não é o material em si que conta, mas, sim, a contribuição desse item para o desenvolvimento social. Logo, é a contribuição de aprendizado e de enriquecimento sociocultural como um todo que tem maior peso.

2.3.2 NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado

Aprovada pela Resolução CFC 2017/NBC TSP 07, em 28 de setembro de 2017, essa NBC prevê o reconhecimento de ativos imobilizados para que os usuários das demonstrações financeiras possam identificar informações sobre os investimentos de uma entidade nessa classe de ativos e suas alterações.

Conforme item 59 da referida norma, cada componente de item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente. Contudo, o lançamento contábil poderá ser realizado pelo valor total da classe dos bens depreciados. Nesse caso, o cálculo do valor a depreciar deve ser identificado por item, de forma individual, já que pode haver bens similares com taxas de depreciação diferentes e ou

totalmente depreciados. Destacando-se que, no caso dos imóveis, a depreciação somente ocorrerá sobre a parcela correspondente à construção (STN, 2020).

O item 76 da citada norma diz que o método de depreciação deve refletir o padrão esperado, no qual os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos pela entidade. Vários são os métodos de cálculo da depreciação apresentados pela doutrina; podendo-se destacar o linear (ou da linha reta ou cotas constantes), o dos saldos decrescentes (também chamado de soma dos dígitos) e o de unidades produzidas. Oportuno salientar que não é exigido que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método.

As principais questões a serem consideradas na contabilização do ativo imobilizado são o reconhecimento do ativo, a determinação do seu valor contábil e o valor das depreciações e perdas por redução ao valor recuperável que devem ser reconhecidos.

Importante ressaltar que a referida norma não exige que a instituição reconheça o patrimônio cultural que, de outra forma, se enquadraria na definição e nos critérios de reconhecimento de ativo imobilizado. Se a entidade o reconhece, deve aplicar as exigências de divulgação dessa norma, mas não é obrigatório atender tais exigências de mensuração.

Objetivando facilitar a compreensão e aplicabilidade da NBC TSP 07 – motivação do presente estudo –, que apresenta em sua estrutura textual definições sobre ativo imobilizado, valor contábil, valor depreciável, entre outros termos relevantes, apresenta-se o Quadro 11.

Quadro 11 – Definição sobre ativo imobilizado, valor contábil, valor depreciável, entre outros termos importantes

Termos	Definição
Classe de ativo imobilizado	Significa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade, que é mostrado como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.
Ativo imobilizado	É o item tangível que: (a) é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros (exceto se estiver no alcance da NBC TSP 06), ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período contábil.
Valor contábil	Montante pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.
Valor depreciável	Custo do ativo ou outro montante que substitua seu custo, menos seu valor residual.
Valor recuperável	É o maior valor entre o valor justo do ativo gerador de caixa líquido de despesas de venda e o seu valor em uso.
Valor recuperável de serviço	É o maior valor entre o valor justo do ativo não gerador de caixa líquido de despesas de venda e seu valor em uso.
Valor residual do ativo	Montante estimado que a entidade obterá com a alienação do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade, a condição e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil.
Vida útil	a) o período durante o qual se espera que o ativo esteja disponível para a

	utilização pela entidade; ou (b) o número de unidades de produção ou de unidades similares que a entidade espera obter pela utilização do ativo.
--	--

Continua

Continuação

Termos	Definição
Depreciação	Alocação sistemática do valor depreciável de ativo ao longo da sua vida útil.
Perda por redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa	Montante pelo qual o valor contábil do ativo excede seu valor recuperável.
Perda por redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa	Montante pelo qual o valor contábil do ativo excede seu valor recuperável de serviço.

Fonte: adaptado de CFC (2019).

Para facilitar o entendimento da contabilização de ativos imobilizados no setor público, o Quadro 12 descreve as principais definições relevantes para o processo de mensuração desses ativos. Notavelmente, esses conceitos foram originalmente propostos na NBC TSP 16.07 e aprovados pelo MCASP (2021).

Quadro 12 – Principais Definições para o processo de mensuração dos ativos imobilizados

Item	Definição
Reavaliação	Adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para os bens do ativo, quando for superior ao valor líquido contábil.
Redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>)	Redução nos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático da depreciação.
Valor justo	O preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.
Valor realizável líquido	Valor que se espera obter com a alienação ou com a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.
Valor recuperável	Valor de mercado de um ativo, deduzidos os custos de venda ou o valor que se espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

Fonte: elaboração própria com base no MCASP (2021).

A Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais do MCASP – orienta que depois do reconhecimento inicial a entidade detentora do ativo deve optar entre valorá-lo pelo modelo de custo – em que o item do ativo é evidenciado pelo custo com diminuição de qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumulado – ou pelo método de reavaliação – em que o item do ativo deve ser representado pelo seu valor reavaliado com diminuição de qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumulado subsequente.

Dessa forma, nota-se que, independentemente do critério escolhido para valoração, a redução ao valor recuperável, caso ocorra, deve ser reconhecida.

A IPSAS 17 – norma internacional que trata de reavaliação – estabelece a necessidade de reconhecimento inicial ou adoção inicial pela mensuração de ativos fixos e intangíveis ao valor justo. No entanto, fica claro que avaliação a valor justo não é o mesmo que reavaliação, dado que essa atividade deve ser realizada após a adoção inicial e o reconhecimento inicial do ativo imobilizado.

Ao final de cada exercício, o valor contábil de seus ativos tangíveis e intangíveis deve ser revisto para qualquer indicação de que tais ativos tenham reduzido o seu valor recuperável. Esse processo é chamado de teste de *impairment*. Tal indicação do montante recuperável do ativo é estimada com a finalidade de mensurar o montante dessa perda (Almeida, 2010).

De acordo com a redação da NBC TSP 07, o reconhecimento do custo do item do ativo imobilizado como ativo deve seguir os seguintes critérios: a) for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e b) o custo ou o valor justo do item puder ser mensurado confiavelmente (CFC, 2019). No entanto, a referida norma não estipula qual é a unidade para o reconhecimento – aquilo que integra um item do imobilizado. Dessa forma, é necessário realizar julgamento quando da aplicação dos critérios de reconhecimento de acordo com a especificidade de cada instituição. “Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos itens de equipamento, e aplicar o critério ao valor agregado” (CFC, 2019).

Similarmente, seguindo esse critério de reconhecimento, a organização deve avaliar todos os custos dos ativos imobilizados no momento em que são incorridos – os custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para adicionar, substituir suas partes ou prestar manutenção a ele (CFC, 2019).

À vista do exposto, apresenta-se um comparativo entre o CPC 27 (IAS16) e a NBC TSP 07 (IPSAS 17) e as aplicações práticas de contabilização do ativo imobilizado contidas no MCASP (quadro 13).

Quadro 13 – Comparativo entre o CPC 27 (IAS16) e a NBC TSP 07 (IPSAS 17) e aplicações práticas de contabilização do ativo imobilizado contidas no MCASP

	CPC 27	NBC TSP 27	MCASP
Objetivo	Reconhecimento, valoração contábil e de depreciação, perdas por desvalorização.	Não se aplica a ativos imobilizados mantidos para venda, ativos biológicos relacionados à atividade agrícola, ativos de exploração e avaliação de recursos minerais.	Não consta.
Alcance	Idem.	Não se aplica a ativos biológicos relacionados à atividade agrícola e direitos de exploração mineral e reservas minerais. Obs.: aplicação facultativa aos itens do patrimônio cultural. Se reconhecidos, deve-se atender aos requerimentos de divulgação.	Não consta.
Patrimônio Cultural		Não se aplica.	Não consta.
Reconhecimento	<p>Crterios:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Benefícios econômicos futuros; – Mensuração confiável do custo. <p>Custo subsequente: Reconhecimento de itens após a instalação do bem, desde que atendam aos critérios de reconhecimento.</p>	<p>Crterios:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços; – Mensuração confiável do custo ou valor justo. <p>Custo subsequente: Idem.</p>	<p>Bens de Uso Comum do Povo</p> <p>Ativos de Infraestrutura O reconhecimento e a mensuração seguem a mesma base utilizada para os demais ativos imobilizados.</p> <p>Bens do Patrimônio Cultural O reconhecimento e a mensuração são facultativos (prazos PIPCP).</p>
Mensuração no Reconhecimento	<p>Custo.</p> <p>Elementos do custo:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Preço de aquisição, acrescido de impostos não recuperáveis e de importação, deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; – Custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e em condições para funcionar; – Estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado. <p>Mensuração do custo: O custo é equivalente ao preço à vista na data do reconhecimento.</p>	<p>Custo, salvo quando o ativo é adquirido por meio de transação sem contraprestação, ocasião em que deverá ser reconhecido pelo valor justo.</p> <p>Elementos do custo:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Idem; – Idem; – Idem. <p>Mensuração do custo: O custo é equivalente ao preço à vista ou, para os ativos adquiridos por meio de transação sem contraprestação, ao seu valor justo na data do reconhecimento.</p>	<p>Registro contábil da aquisição de ativo imobilizado Ex.: aquisição de máquina a prazo (4 parcelas) por R\$ 240.000, cujo valor à vista é de R\$ 200.000.</p> <p>– Registro contábil da compra: D: Máquinas, Aparelhos, Equipamentos e Ferramentas → 200.000,00 D: Encargos Financeiros a Apropriar → 40.000,00 C: Fornecedores → 240.000,00</p> <p>– Apropriação dos juros – primeiro mês (taxa da transação: 7,7138% a.m.): D: Juros e Encargos da Dívida Contratual → 15.427,69 C: Encargos Financeiros a Apropriar → 15.427,69</p>

Continua

Continuação

	CPC 27	NBC TSP 27	MCASP
Mensuração após o Reconhecimento	Custo, deduzidas a depreciação e a perda por redução ao valor recuperável acumuladas.	<p>– Custo, deduzidas a depreciação e a perda por redução ao valor recuperável acumuladas;</p> <p>ou</p> <p>– Reavaliação, caso seja possível mensurar confiavelmente o valor justo na data da reavaliação, menos a depreciação e a perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes.</p>	<p>Registro contábil da reavaliação de ativo</p> <p>– Apuração do valor líquido contábil pela baixa da depreciação acumulada</p> <p>D: (-) Depreciação Acumulada</p> <p>C: Ativo Imobilizado</p> <p>– Valorização do ativo pela reavaliação</p> <p>D: Ativo Imobilizado</p> <p>C: Reserva de Reavaliação do Ativo Imobilizado</p> <p>– Desvalorização do Ativo Imobilizado</p> <p>D: Resultado do período</p> <p>C: Ativo Imobilizado</p> <p>– A Reserva de Reavaliação do PL decorrente do ativo imobilizado deve ser realizada quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pelo desreconhecimento ou alienação do ativo; • Pelo uso. <p>Ex.: depreciação sobre o ativo reavaliado: R\$ 100,00; depreciação incidente com base no custo histórico do ativo: R\$ 70,00.</p> <p>D: Depreciação, Amortização, Exaustão → R\$ 70,00</p> <p>D: Reserva de Reavaliação do Ativo Imobilizado → R\$ 30,00</p> <p>C: (-) Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas → R\$ 100,00.</p>
Depreciação	<p>– Componentes de item do ativo imobilizado cujo custo seja significativo em relação ao custo total deve ser depreciado separadamente.</p> <p>– A depreciação do período deve ser reconhecida no resultado ou, situações em que os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos na produção de outros ativos, no custo de outro ativo.</p>	<p>– Deve ser apropriado sistematicamente ao longo de sua vida útil estimada e é determinado pelo valor de custo, deduzido o valor residual estipulado;</p> <p>– A depreciação inicia-se quando o ativo imobilizado está no local pretendido e em condição de funcionamento;</p> <p>– O valor residual deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício.</p>	<p>Registro contábil da depreciação.</p> <p>D: Depreciação, Amortização e Exaustão.</p> <p>C: (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas.</p>

Continua

Continuação

	CPC 27	NBC TSP 27	MCASP
Valor Depreciável	<ul style="list-style-type: none"> – Deve ser apropriado sistematicamente ao longo de sua vida útil estimada e é determinado pelo valor de custo, deduzido o valor residual estipulado. – A depreciação inicia-se quando o ativo imobilizado está no local pretendido e em condição de funcionamento. – O valor residual deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício. 	<ul style="list-style-type: none"> – Idem. – Idem. – Idem. 	Não consta.
Período de Depreciação	<ul style="list-style-type: none"> – A vida útil é definida a partir da utilidade esperada para o ativo e é baseada no julgamento relacionado a experiências da entidade com ativos similares. 	<ul style="list-style-type: none"> – Idem 	Não consta.
Método de Depreciação	<ul style="list-style-type: none"> – Deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. — Os principais são: método linear, método dos saldos decrescentes e método das unidades produzidas. 	<ul style="list-style-type: none"> – Deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Os principais são: método linear, método dos saldos decrescentes e método das unidades produzidas. 	Não consta.
Redução ao valor Recuperável	<ul style="list-style-type: none"> – Revisão dos valores contábeis dos ativos imobilizados para determinar seus valores recuperáveis, reconhecendo ou revertendo, quando necessário, perda por redução ao valor recuperável. 	<ul style="list-style-type: none"> – Idem 	Não consta.

Continua

Continuação

	CPC 27	NBC TSP 27	MCASP
Baixa	<p>– Um ativo imobilizado deve ser desreconhecido por ocasião de sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação. Ganhos ou perdas decorrentes da baixa devem ser reconhecidos no resultado do período.</p>	<p>– Um ativo imobilizado deve ser desreconhecido por ocasião de sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação. Ganhos ou perdas decorrentes da baixa devem ser reconhecidos no resultado do período.</p>	<p>– Apuração do valor líquido contábil do bem. D: (-) Depreciação Acumulada C: Ativo Imobilizado.</p> <p>– Registro do desreconhecimento do valor contábil do ativo e da entrada de caixa referente à receita de venda, com apuração de ganho. D: Caixa ou Eq. Caixa C: Ativo Imobilizado C: Ganho com Alienação de Imobilizado.</p> <p>– Registro do desreconhecimento do valor contábil do ativo e da entrada de caixa referente à receita de venda, com apuração de perda. D: Caixa ou Eq. Caixa D: Perda com Alienação de Imobilizado. C: Ativo Imobilizado.</p>

Continua

Continuação

	CPC 27	NBC TSP 27	MCASP
Divulgação	<p>As demonstrações financeiras devem divulgar, para cada classe de ativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Critérios de mensuração utilizados; – Métodos de depreciação utilizados; – Vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas; – Valor contábil bruto, depreciação e perdas por redução ao valor recuperável acumuladas no início e no final do período; – Conciliação do valor contábil no início e no final do período. – Existência e os valores de restrições a ativos imobilizados oferecidos como garantia de obrigações e os advindos de operações de leasing; – Valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um ativo durante sua construção; – Valor dos compromissos contratuais oriundos da aquisição de ativos imobilizados. 	<p>As demonstrações financeiras devem divulgar, para cada classe de ativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Critérios de mensuração utilizados; – Métodos de depreciação utilizados; – Vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas; – Valor contábil bruto, depreciação e perdas por redução ao valor recuperável acumuladas no início e no final do período; – Conciliação do valor contábil no início e no final do período. – Existência e os valores de restrições a ativos imobilizados oferecidos como garantia de obrigações; – Valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um ativo durante sua construção; – Valor dos compromissos contratuais oriundos da aquisição de ativos imobilizados. <p>Para a classe do ativo imobilizado contabilizada a valores reavaliados:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Data da reavaliação; – Utilização ou não de avaliador independente; – Premissas e métodos aplicados à estimativa do valor justo; – Método utilizado para determinar o valor justo; – Alterações da reserva de reavaliação; – Soma das reservas de reavaliação para itens individuais do ativo dentro daquela classe; – Soma de todos os déficits de reavaliação para itens individuais do ativo dentro daquela classe. 	

Fonte: elaboração própria, com base em CPC 27 (IAS16) e a NBC TSP 07 (IPSAS 17) e MCASP (2021).

Ao se observar o Quadro 13, é importante destacar que o conceito de depreciação, conforme a IPSAS 17, pode ser verificado na descrição empregada pela STN, que fez uso das mesmas palavras do item 02.07.01 do MCASP alusivas aos conceitos práticos. Tanto a IPSAS quanto a STN definem valor depreciável como o custo de um ativo ou outro valor que substitua esse custo, deduzido o seu valor residual, sendo esse o valor estimado que a entidade poderia obter com a sua venda quando do término da vida útil, menos os gastos esperados na sua alienação. Nota-se que o MCASP, por sua vez, também faz uso de uma descrição mais

teórica – “declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada por deterioração física, desgastes com uso e obsolescência” (STN, 2011, p. 98).

Em relação à vida útil de um ativo imobilizado, convém salientar que as três normas (IPSAS, STN e MCASP) apresentam grande semelhança, indicando, apesar da utilização de termos diferentes, quatro principais fatores que devem ser observados pela instituição quando da determinação da vida útil de um ativo: a) a capacidade de geração de benefícios futuros e a utilização desse bem; b) o desgaste físico esperado e programado, sejam decorrentes de fatores operacionais ou não; c) os limites legais existentes e a obsolescência tecnológica ou comercial.

No que diz respeito ao início, realização e término dos procedimentos de depreciação, ambos os normativos apresentam bastante similaridade, ao sinalizar que a depreciação: a) deve ter início assim que o ativo imobilizado estiver em plenas condições de disponibilidade e uso; b) que a depreciação não pode ser interrompida, mesmo que o ativo se torne obsoleto ou que seja temporariamente retirado de uso; c) que deve ser realizada até que o valor líquido contábil atinja o valor residual – que o ativo tenha sido totalmente depreciado.

Conforme a STN (2011), o MCASP diverge dos outros normativos ao dispor que não há necessidade de a organização possuir uma tabela única de depreciação; o que abre margem para que determinados bens sejam depreciados com taxas diferentes, em decorrência de suas particularidades, devendo essa ação ser prontamente documentada e evidenciada.

Cabe destacar que em ambos os normativos é estabelecido que na depreciação de edifícios deve ser retirado o valor do terreno, uma vez que representam ativos separáveis. Argumenta-se que os terrenos possuem, no geral, vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciáveis; já os imóveis possuem vida útil limitada e, assim, devem ser depreciados. Tanto a IPSAS quanto as NBCASP e o MCASP salientam que a opção pela adoção do método de depreciação é de livre escolha do ente detentor do bem, desde que opte pelo método que reflita de forma mais factível a real situação do imobilizado e se adeque à vida útil do bem, além de que seja aplicado de forma uniforme enquanto não for alterado o método escolhido. A IPSAS 17 exige que o método de depreciação aplicado ao ativo seja revisado pelo menos ao final de cada exercício (IFAC, 2009, alterada pelas IPSAS 27 e 31, item 77).

As NBCASP e o MCASP recomendam três opções de métodos utilizáveis: a) o das quotas constantes (linear); b) o da soma dos dígitos; c) o das unidades produzidas. A IPSAS 17 diverge somente em um dos métodos listados, apresentando também três opções: a) o linear (quotas constantes); b) o dos saldos decrescentes; c) o método das unidades produzidas.

A apuração da depreciação deve ocorrer todos os meses, tendo o seu início sempre quando o item do ativo estiver disponível para uso e o valor reconhecido no resultado do ente por meio de uma variação patrimonial diminutiva. Todavia, “em função de suas características, alguns itens do ativo não deverão ser depreciados. Como exemplos de bens que não se encontram sujeitos à depreciação têm-se os terrenos e os bens de natureza cultural” (MCASP, 2021, p. 184). Assim, quando finaliza o tempo de vida útil do bem, a depreciação cessa, podendo voltar a ser depreciado por meio de reavaliação.

Importante ressaltar que para realizar o cálculo de depreciação, além da reavaliação, deve-se considerar o ajuste a valor recuperável. Caso o valor contábil de um ativo imobilizado exceda o seu valor recuperável por uso ou venda, deve ser reconhecida uma perda por irreversibilidade. O ajuste a valor recuperável significa a perda da capacidade de um ativo em produzir fluxos futuros. Nas organizações públicas, o fluxo futuro está associado à utilidade do bem, porque a maioria dos ativos públicos é mantida para fornecer serviços ou bens públicos (MCASP, 2021).

2.4 AS INOVAÇÕES EM CONTROLE GOVERNAMENTAL

Os principais órgãos de controle governamental, no âmbito federal, referem-se ao Tribunal de Contas da União (TCU), Controladoria-Geral da União (CGU), Ministério Público (MP) e Advocacia-Geral da União (AGU). O TCU é uma instituição voltada para a fiscalização contábil das pessoas jurídicas de direito público e administrações indiretas do País; já a AGU visa à proteção do patrimônio público, por meio da fiscalização e controle jurídicos da União (Ramos et al., 2019).

Importa ressaltar que o órgão de Controle Interno que visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais é a CGU, que apresenta como unidade operacional a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). O MP é responsável pela defesa da ordem jurídica e observância da aplicação das leis. Nesse sentido, observa-se que por meio dos órgãos governamentais são viabilizadas as ferramentas necessárias para o combate à corrupção no setor público.

Afirma-se que a Contabilidade tida como uma linguagem universal dos negócios vem passando por um processo de convergência às normas contábeis, e o referido processo é fruto da iniciativa de vários países. Esse processo surgiu devido à demanda de aumento da compatibilidade dos padrões contábeis produzidos pelo IASB e *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e tem como objetivo principal a diminuição dos impactos negativos

da diversidade contábil – a problemática na consolidação das demonstrações contábeis e a ausência de comparabilidade entre os demonstrativos de instituições de diferentes países (Machado et al., 2012; Vicente; Morais & Neto, 2012).

Apesar de a origem do processo de convergência ter se iniciado no setor privado, posteriormente, ampliou-se para o setor público devido à ampliação da qualidade contábil. A expansão de padrões internacionais de Contabilidade no âmbito público encontra-se em constante crescimento em mais de 60 países, como a antiga União Soviética, países da África, América do Sul, entre outros, objetivando modernizar os sistemas contábeis de entidades públicas (Vicente; Morais & Neto, 2012).

A internacionalização da Contabilidade no setor público se deu a partir da criação do IFAC, em 1977. Refere-se a uma organização em nível mundial da profissão contábil com o objetivo de atender o interesse público e o fortalecimento da profissão; sendo assim, o desenvolvimento de fortes economias internacionais. Visando a atender a demanda do setor público em nível global, e para o cumprimento de sua missão, o IFAC constituiu o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), “para desenvolver normas contábeis de alta qualidade para serem utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis pelas entidades do setor público” (Prado; Paiva, 2017, p. 165).

Nessa perspectiva, percebe-se que a utilização de normas contábeis por diferentes localidades sob um mesmo padrão facilita na tomada de decisões, principalmente, no mercado de capitais. Dessa forma, a convergência busca diminuir as divergências contábeis entre os países, não com a finalidade de padronização, mas, sim, de atender às demandas específicas de cada país (Mapurunga; Meneses & Peter, 2011).

Assim sendo, observa-se que as normas internacionais de Contabilidade estão relacionadas a vários benefícios econômicos, possibilitando maior probabilidade de investimentos, mediante informações confiáveis e conhecidas. Barbosa (2009) acredita que a realidade contábil de cada país representa uma variedade de padrões que não permitem o trabalho de análise das demonstrações financeiras. O autor afirma também que a falta de padronização entre os países é um dos principais desafios para a comparabilidade das instituições, tanto do setor público quanto do setor privado.

Em função disso, Choi e Meek (2011) salientam que foi a comparabilidade que impulsionou e continua impulsionando a mobilização para a harmonização da Contabilidade. Todavia, é oportuno ressaltar que muitas conclusões sobre as vantagens da implantação das IFRS resultaram de estudos realizados em países nos quais a qualidade da informação antes da implantação era menor, como possivelmente ocorreu com o Brasil. Em países em que as

normas nacionais são de boa qualidade, como é o caso dos Estados Unidos, é possível que essas vantagens não sejam visíveis ou até não existam. Outro ponto importante diz respeito ao custo da adoção das normas internacionais: são custos que englobam treinamento, mudança de *softwares*, regulamentações etc. Apesar de serem pertinentes para uma discussão, esses pontos geralmente não foram considerados como centro dos estudos citados anteriormente (Niyama & Silva, 2013).

A origem do processo de convergência das normas contábeis aconteceu inicialmente nos países da Comunidade Econômica Europeia e, simultaneamente, nos Estados Unidos, em 1973. Os resultados desse processo foram positivos e, subsequentemente, tal convergência ao mesmo padrão contábil expandiu-se para diversos países. Cabe salientar que as normas internacionais não são obrigatórias; além do mais, a adoção das IPSAS pode ser realizada de maneira direta ou indireta (Halik, 2015).

Na aplicabilidade da forma direta, a legislação do país se refere notadamente à adoção do texto original das IPSAS. Em caso de aplicação indireta, a exemplo do Brasil e da Colômbia, o país aprova, em maior ou menor grau, em sua legislação, normas fundamentadas nas IPSAS (Neves & Gómez-Villegas, 2020).

Há evidências de que na América Latina as influências vindas de países como Itália, Reino Unido, Estados Unidos da América (EUA) e Nova Zelândia exerceram importância fundamental quanto ao desenvolvimento de contabilidade e finanças do setor público (C&FSP). Contudo, tais raízes de C&FSP e os efeitos relacionados – inovações recentes, resistências e dissociação – ainda são questões em aberto (Aquino et al., 2020).

Segundo Neves e Gómez-Villegas (2020), os países da América Latina têm passado por aumento significativo quanto ao interesse pelas normas internacionais de Contabilidade. São várias as motivações para os países estarem avançando na adoção de padrões internacionais, tanto por fatores internos quanto por dinâmicas externas. Segundo os autores, com base na verificação em documentos institucionais e entrevistas, no Brasil e na Colômbia as decisões de convergir para as IPSAS aconteceram devido às pressões do Grupo dos 20 (G20), Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), do Banco Mundial, do Fundo Monetário Internacional (FMI) e de firmas internacionais de auditoria. Diante da necessidade da padronização das normas de práticas contábeis e das divergências das necessidades internas de cada país, por conta da particularidade que cada um apresenta em termos de cultura, posição política, aspectos econômicos e sociais, criou-se, em 28 de junho de 2011, o grupo denominado Grupo Latino-Americano de Emissores de Normas de Información Financiera (GLENIF). Esse grupo abrange alguns países da América Latina,

inclusive o Brasil, e tem por finalidade auxiliar na adoção das convergências das normas internacionais, tendo autonomia de participar das discussões sobre as regras internacionais contábeis, além de poder propor ideias ao órgão responsável pela emissão das normas (Brunozi Júnior et al., 2017).

Nota-se que com a globalização financeira e as variadas reformas da administração pública as transformações na contabilidade governamental espalharam-se para países emergentes e emergentes em desenvolvimento. Cabe observar que no caso dos países latino-americanos há carência de pesquisas no referido tema (Caba-Perez; López-Hernández; Ortiz-Rodríguez, 2009).

No Brasil, a Contabilidade Governamental passou por vários momentos, desde que foi implantada por D. João VI, no ano de 1808; mas o foco principal sempre foi o registro do orçamento e a sua execução, consolidados pelas receitas e despesas públicas. Essa cultura segue até hoje, visto que a escrituração dos elementos patrimoniais está em segundo plano, uma vez que não há registro, por exemplo, da receita antes da arrecadação, da despesa antes de ser empenhada, ou do patrimônio público de uso comum do povo, que muitas vezes é um elemento agregador de riqueza aos entes públicos (Piccoli & Da Silva, 2017).

Somente em 2008, a Contabilidade Governamental Brasileira evoluiu com a publicação da Portaria n. 18, do Ministério da Fazenda, iniciando oficialmente, o processo de convergência das práticas contábeis vigentes no Setor Público Brasileiro com as IPSAS, sendo que foram publicadas no mesmo ano as primeiras NBCASP emitidas pelo CFC (Cruvinel & Lima, 2011); ainda em 2008, foram editadas as dez primeiras normas; em 2011, foi aprovada a 11ª NBC TSP. A primeira norma convergida oficialmente foi publicada em 2016: a NBC TSP – Estrutura Conceitual, que objetivou conduzir a Contabilidade Pública e servir de base para a criação de posteriores normas (Augustinho & Lima, 2012; Prado & Paiva, 2017).

Vale salientar que o processo de adoção das normas internacionais tem por objeto a padronização e a maior qualidade das informações públicas. Essa evolução pode ser observada desde a Lei de Responsabilidade Fiscal, que serviu para promover a transparência dos gastos públicos. A LRF reforça os princípios da Lei n. 4.320/64, salientando a necessidade de uma gestão responsável e uma administração eficiente e equilibrada para com os gastos públicos (Piccoli & Da Silva, 2017).

Diante do exposto, percebe-se que o processo de inovação na Contabilidade Pública brasileira ainda tem um longo caminho a ser percorrido. Segundo os prazos estabelecidos na Portaria STN n. 548/2015, a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais em sua

totalidade, previstos no âmbito dos entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – deverá estar finalizada até o exercício de 2024.

2.5 AUDITORIA FINANCEIRA NO SETOR PÚBLICO

Compliance pode ser visto como um mecanismo de integridade que visa a utilizar uma perspectiva ética por meio de sua prática e exige que seja imposto e incentivado nos mais altos níveis da empresa. O termo *compliance* é um dos quatro mecanismos ou conceitos que juntos constituem a governança corporativa, que é entendida como um conceito amplo que pode ser analisado de diferentes perspectivas, de modo que o *compliance* (respeito à lei) é considerado um de seus conceitos básicos, juntamente com *fairness* (integridade ou equidade), *disclosure* (transparência) e *accountability* (prestação de contas) (Góis; Santos & Rocha, 2016; Crisóstomo & Girão, 2019).

Em face do exposto, é oportuno ressaltar que a Portaria n. 1.089/2018 estabelece diretrizes para que órgãos e entidades dos setores da administração pública direta federal, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a construção, implementação e monitoramento de seus programas de integridade e dá outras providências. Em suma, a referida Portaria começa a definir diretrizes para a implementação do que é conhecido como *compliance* público.

No Brasil, a questão tornou-se notória com a publicação da Lei Anticorrupção – a Lei n. 12.846/2013 –, dispositivo legal que trata dos programas de integridade, no caso, *compliance*, de forma a abordar questões como desvios, desrespeito às regras e condutas ilícitas, bem como penalidades para essas referências (Ramos; Lima; Mota & Santos Junior, 2019).

A Portaria CGU n. 1.089/2018, atualizada em 2019 pela Portaria CGU n. 57, é um marco normativo relevante. O regulamento estabelece diretrizes para que os órgãos da administração pública direta, autárquica e fundacional tomem as medidas necessárias à implementação de seus programas de integridade.

Em suma, nota-se que o programa de *compliance* é um importante mecanismo de governança, que traz padrões de integridade e conformidade à conduta das administrações públicas. Permite que os gestores avaliem os riscos dentro de suas estruturas e trabalhem para mitigá-los, ao mesmo tempo em que realizam uma série de ações para detectar, prevenir, remediar e punir violações de integridade. Também estabelece padrões éticos e comportamentais, os quais todos na organização, sem distinção, devem aderir.

A auditoria é o ramo da Contabilidade que tem por finalidade verificar a autenticidade das demonstrações contábeis e se estão em conformidade com os princípios contábeis definidos pelas normas brasileiras da Contabilidade. (Franco & Marra, 2007; Boynton, Johnson e Kell (2002) definem auditoria como uma atividade independente de fornecimento de segurança objetiva e de consultoria que busca acrescentar valor a uma organização, melhorando, assim, as suas funções.

Segundo o *Internacional Federation of Accountants* (IFAC), uma auditoria consiste em um processo de verificação realizado pelo auditor para expressar por meio de sua opinião se as demonstrações estão de acordo com a estrutura conceitual e as normas estabelecidas pela norma.

O *Internacional Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) define a auditoria como a verificação dos sistemas, atividades e operações de uma entidade para verificar se estão em conformidade com as regras, padrões e objetivos.

De acordo com a Resolução CFC n. 986/2003 (NBC TI 01), a auditoria interna inclui inspeção, análise, avaliação, levantamentos e comprovações e a sua estrutura metodológica é utilizada para avaliar processos, sistemas de informação e controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a auxiliar a administração da organização no cumprimento de seus propósitos.

Importa ressaltar que existe a auditoria interna e a externa. Por Auditoria Interna, foco do presente estudo, entende-se a função de avaliação isenta e sistemática, desempenhada dentro da organização empresarial, com o objetivo de rever o dia a dia do negócio e fornece sugestões necessárias para a sua melhoria. A Auditoria Externa, por sua vez, diz respeito a um exame periódico, sistemático e independente das demonstrações financeiras da empresa, realizada por terceiros para fins específicos, conforme exigido por estatuto. O principal objetivo da auditoria externa é expressar publicamente opinião sobre a veracidade e justiça das demonstrações financeiras da empresa; os registros contábeis são completos em todos os aspectos e preparados de acordo com as políticas descritas pelos princípios contábeis, geralmente aceitos ou não, sendo que todos os fatos relevantes são divulgados nas contas anuais (Longo, 2015).

Quanto à natureza, as auditorias classificam-se em: a) Auditorias de regularidade – que visam averiguar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis; b) Auditorias operacionais – que buscam verificar a economicidade, eficiência,

eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com o objetivo de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (TCU, 2020).

No que tange ao padrão de referência internacional de controle interno, o COSO I (1992) descreve a auditoria interna como um processo, afetado pelo corpo de diretores, gerentes e outras pessoas de uma instituição, desenvolvido para fornecer segurança razoável acerca da realização de seus propósitos nas seguintes categorias: a) eficácia e eficiência das operações; b) confiabilidade dos relatórios financeiros; c) conformidade com leis e regulamentos. Segundo Farias, De Luca e Machado (2009), o *Coso Report* passou a ser referência mundial na gestão de controle interno e, no ano de 2004, o COSO criou uma metodologia chamada *Enterprise Risk Managment*, que contempla oportunidades associadas ao risco.

No âmbito do setor público, o INTOSAI é um dos mais relevantes órgãos para a proposta de práticas de auditoria e controles (Kronbauer et al., 2011), alinhado aos conceitos propostos pelo COSO – que define controle interno como um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os objetivos gerais referentes à execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações, cumprimento das obrigações de *accountability*, cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, além da salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano sejam alcançados (INTOSAI, 2007).

O INTOSAI segue as diretrizes do modelo de controle interno COSO. Igualmente, com as adequações dos objetivos ao setor público, estão diretamente relacionados aos componentes de controle, representados por uma matriz tridimensional, em forma de cubo. Essas definições vão ao encontro do trabalho e conceito produzidos pelo TCU nos últimos tempos, sobretudo no Glossário de termos do controle externo de 2012, que foi atualizado pela Portaria SEGECEX n. 27, de 24 de outubro de 2017 (TCU, 2017).

Longo (2015) afirma que auditorias eficazes começam com a compreensão do ramo de negócios em que a auditoria se enquadra. Os auditores precisam entender as regras aplicáveis e a economia em torno das transações do negócio; além disso, devem examinar os controles internos. Os auditores devem, então, verificar as declarações comparando-as com as normas aplicáveis. Também devem considerar os riscos de distorções materiais examinando como omissões ou classificações impróprias podem influenciar os julgamentos do usuário (Longo, 2015).

Boynton, Johnson e Kell (2002) apresentam três tipos de auditorias: a) das demonstrações contábeis; b) de *compliance*; c) operacional, conforme exposto no Quadro 14 e no Quadro 15.

Quadro 14 – Classificação da auditoria segundo Crepaldi (2010)

Tipo de auditoria	Auditoria de Demonstrações Financeiras	Auditoria operacional de gestão
Característica	Pode ser definida como o exame dessas mesmas demonstrações por um profissional independente, com o objetivo de emitir parecer técnico sobre a sua finalidade.	Apoia-se em uma revisão sistemática de programas, organizações, atividades ou operações do setor público e privado para avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo aplicados de forma eficiente e se objetivos operacionais estão sendo alcançados.

Fonte: Crepaldi (2010).

Quadro 15 – Classificação da auditoria segundo Boynton, Johnson e Kell (2002)

Tipo de auditoria	Auditoria de Demonstrações Contábeis	Auditoria de Compliance	Auditoria Operacional
Característica	Envolve obter e avaliar as evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma instituição, para emissão de parecer se a sua apresentação está adequada, de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA) – que, no caso, normalmente são os critérios estabelecidos.	Envolve obter e avaliar as evidências para determinar se certas atividades financeiras ou operacionais de uma organização obedecem a condições, regras ou regulamentos a elas aplicáveis. Nesse tipo de Auditoria, os critérios estabelecidos podem originar-se de diversas fontes. Auditorias de <i>compliance</i> também podem basear-se em critérios estabelecidos por credores.	Envolve obter e avaliar as evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma instituição, em comparação com objetivos estabelecidos. Esse tipo de Auditoria algumas vezes é denominado Auditoria de desempenho ou Auditoria gerencial.

Fonte: Boynton, Johnson e Kell (2002).

Como pode ser visto, Crepaldi (2010) e Boynton, Johnson e Kell (2002) concordam no que diz respeito à divisão das auditorias em: a) auditorias operacionais; b) auditorias de demonstrações financeiras. Entretanto, Boynton, Johnson e Kell (2002) mencionam um tipo de auditoria que não é citado por Crepaldi (2010), que é a auditoria de *compliance*. Segundo os autores, essa auditoria pode ser utilizada para qualquer tipo de avaliação, seja das atividades financeiras ou das operacionais de uma instituição; e, como tal, é uma auditoria que tem maior poder de atuação do que as outras duas antes citadas.

Conforme redação do inciso IV, art. 71 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), compete ao Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de controle externo – criado em 7 de novembro de 1890, por meio do Decreto n. 966-A, a partir da iniciativa do então Ministro da Fazenda, Ruy Barbosa, no governo do Marechal Manoel Deodoro da Fonseca – realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas organizações alcançadas pela sua jurisdição. (TCU, 2020) As competências do órgão estão elencadas na CF/88 e na Lei n. 8.443/1992, que dispõe sobre a Lei Orgânica do TCU.

Do ponto de vista do controle externo, o TCU, por meio do Acórdão n. 626/2021-Plenário, reforça a importância de auditar a composição do ativo imobilizado, pois a imposição sistemática de encargos adicionais inadequados e desproporcionais nas aquisições acaba por incluir o patrimônio de empresas ou outras entidades estatais, resultando em superavaliação patrimonial, sem que os testes de *impairment* consigam identificar e reduzir os ativos a valores reais de mercado, enquanto as perdas permanecem ocultas em relatórios não fidedignos (Brasil, 2021).

A necessidade de auditar entidades públicas sob a perspectiva de uma estrutura de relatório financeiro aplicável leva os auditores a identificar as contas contábeis mais relevantes no planejamento contínuo, tanto no aspecto de materialidade quanto da perspectiva de relevância para as atividades operacionais. No setor público, os auditores realizam auditorias financeiras com base em seus conhecimentos contábeis e governamentais, para certificar a confiabilidade e precisão das demonstrações financeiras fornecidas por entidades públicas e para verificar se as transações financeiras estão devidamente autorizadas e contabilizadas (Stapenhurst & Titsworth, 2006).

Os mesmos autores destacam que auditoria de conformidade verifica os atos do governo, atestando se as transações efetuadas pelos órgãos públicos estão em conformidade com todas as leis e regulações pertinentes, e que a auditoria operacional (ou de desempenho) confirma se os cidadãos se beneficiaram dos serviços. Além de avaliar o adequado uso dos recursos humanos e financeiros pelos órgãos públicos da administração direta e indireta, incluindo também os impostos que pagam.

Em consonância com as Normas de Auditoria do TCU, auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar de forma objetiva uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado (TCU, 2020).

O sistema de Contabilidade Pública brasileiro envolve, além do próprio sistema contábil, os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial. Dessa forma, considera-se também, auditoria contábil aquela realizada sobre os demonstrativos contábeis, orçamentários, financeiros e patrimoniais produzidos pela administração de instituições públicas, a partir desses sistemas e dos respectivos lançamentos neles realizados, por meio de técnica contábil, bem como sobre a documentação e os registros que lhes dão suporte. A classificação das auditorias como de regularidade ou operacional dependerá da finalidade principal em cada trabalho de auditoria, dado que elas constituem parte de um mesmo todo da auditoria governamental e, às vezes, compõem o escopo de um mesmo trabalho de auditoria (TCU, 2020).

As Normas de Auditoria do TCU (NAT) têm por objetivo a obtenção de qualidade bem como a garantia de atuação suficiente e tecnicamente consistente do auditor na condução dos trabalhos de auditoria.

Importa salientar que a definição de controle interno proferida pelo TCU já está em conformidade com os entendimentos COSO/INTOSAI – Processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, incorporado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis de órgãos e instituições públicos, estruturado para enfrentar riscos e possibilitar razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos:

- I eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- II integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de *accountability*;
- III conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- IV adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida (TCU, 2017).

Observa-se, portanto, que o conceito de controle interno para o setor público engloba tanto os controles contábeis quanto os administrativos, uma vez que envolve tanto a preocupação com salvaguarda dos seus ativos e *accountability* (controles contábeis), como também com a eficiência operacional e adesão à política traçada pela administração por meio

de leis e regulamentos e que muitos dos documentos contêm conceitos das normas internacionais de controle interno na área pública, como é o caso do INTOSAI.

Em relação à referência para o trabalho de auditoria, a ISA 300 – no Brasil ocorreu a recepção de forma integral das ISAs, por intermédio das NBC-TA, com numeração equivalente – afirma que o objetivo do auditor é planejar a auditoria para que ela seja realizada de forma eficaz, sendo o planejamento correspondente à definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. Para o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB, 2010) obter uma compreensão da organização e seu ambiente e o seu controle interno é uma parte imprescindível do planejamento de uma auditoria, de forma a responder a avaliação dos riscos de distorções materiais.

Nesse processo de planejamento, assume particular relevância levar em consideração que o auditor, ao assegurar que as demonstrações financeiras estão em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, considerou que a administração faz afirmações (*assertions*) implícitas ou explicitamente no que diz respeito ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos diversos elementos dessas demonstrações (ISA 315).

A norma prevê que o auditor deve utilizar essas afirmações para considerar os vários tipos de distorções potenciais que possam ocorrer na organização. Essa especificação ajuda no planejamento de testes de auditoria e o auditor deve testar essas afirmações através da obtenção de evidências de auditoria apropriadas e suficientes (Gramling; Rittenberg & Johnstone, 2012).

Nesse sentido, a partir de Haye *et al.* (2005) e Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012), é possível perceber que entre as *audit assertions* o mais comum tem sido o uso de cinco delas. Sendo assim, os auditores devem desenvolver os seus trabalhos de auditoria a partir das afirmações, objetivando testá-las no decorrer do trabalho, conforme explicitado, de forma sintética, no Quadro 16.

Quadro 16 – Testes de Auditoria Financeira Governamental: assertivas (*Assertions*)

Assertivas (afirmações)	Objetivos de auditoria de classe de transações	Objetivos de auditoria de saldos de contas
Existência (<i>Existence</i>)	As transações relativas a aquisições, baixas, reparos, transferências e manutenções de ativos imobilizados foram contabilizadas.	Os ativos imobilizados registrados representam ativos produtivos e que estão em operação na data do balanço.
Completeness (<i>Completeness</i>)	Todas as transações referentes a aquisições, baixas, reparos, transferências e manutenções de ativos imobilizados que ocorreram no período foram contabilizadas.	Os saldos de contas do imobilizado abrangem os efeitos de todas as transações ocorridas no período a que se referem as demonstrações financeiras.
Avaliação (<i>Valuation</i>)	A depreciação do período, bem como eventuais ajustes relativos a perdas, obsolescência e deteriorações encontram-se devidamente avaliadas.	Os ativos imobilizados encontram-se valorados pelo custo, deduzidas a depreciação acumulada e as perdas por redução ao valor recuperável, quando necessário.
Direitos e Obrigações (<i>Rights & Obligation</i>)	Os ativos imobilizados registrados estão sob o controle da entidade.	À data das demonstrações financeiras, a entidade detém direitos sobre os ativos imobilizados registrados.
Apresentação e Divulgação (<i>Apresentation & Disclosure</i>)	Depreciação, reparos e manutenções dos ativos imobilizados encontram-se corretamente identificados e classificados nas demonstrações financeiras.	O imobilizado é apresentado de maneira adequada, no que se refere a sua identificação e classificação nas demonstrações financeiras. Divulgações a respeito do custo, valor contábil, metodologia considerada no cálculo da depreciação e vida útil do imobilizado são apropriadas.

Fonte: adaptado de Hayes, Dassen, Schilder, & Wallage (2005) (2005) e Gramling; Rittenberg & Johnstone (2012).

Apesar de a ISA 315 prever a *audit assertions* sobre as classes de transações e eventos, saldo de contas e apresentação e divulgação, a própria norma admite que o auditor pode tratar essas afirmações de forma diferente, combinando, por exemplo, as afirmações acerca das transações e eventos com as relacionadas com saldo de contas. Quanto à formação da opinião do auditor, pressupõe o conhecimento da organização auditada, do ambiente em que atua e da natureza de suas operações. Esse conhecimento fornece a base para que o auditor possa criar expectativas a respeito das afirmações (*audit assertions*) presentes nas demonstrações financeiras, sobre as quais o auditor deve obter e avaliar evidências que as atestem ou não (Felix & Kinney, 1982).

2.6 AUDITORIA DO ATIVO IMOBILIZADO NO SETOR PÚBLICO

Para Almeida (2017), os bens do ativo imobilizado representam uma parcela substancial dos ativos de uma empresa. Esses bens são de permanência duradoura e não se destinam a ser vendidos, mas, sim, utilizados para manter suas atividades. Os princípios

usuais de divulgação exigem a divulgação das principais categorias de ativos no balanço patrimonial ou em nota explicativa, destacando o custo e a depreciação acumulada, acréscimo por reavaliação, método de depreciação, vida útil, ônus, compromissos assumidos de compra.

Para Crepaldi (2010), a área de exame de ativos imobilizados inclui os direitos sobre itens utilizados com a finalidade de sustentar as atividades da empresa. Esses ativos podem ser terrenos, prédios, máquinas, benfeitorias, equipamentos, ferramentas, veículos, móveis e eletrodomésticos, ativos intangíveis (marcas, patentes, direitos de uso) e contas retificadoras do ativo imobilizado (contas credoras), depreciação, amortização e exaustão.

Durante os procedimentos normais de auditoria, todos os itens relacionados ao ativo imobilizado devem ser verificados, dentro dos limites possíveis, porque representam aspectos que são extremamente relevantes para a demonstração financeira geral. Os itens de grande importância a ser verificados nos papéis de trabalho são as que envolvem custo, despesas com depreciação e manutenção de imobilizados, depreciação acumulada, valores de mercado, contábil e de venda, transferências, entre outros (Almeida, 2010).

Resumidamente, Boynton, Johnson e Kell (2002) apresentam no Quadro 17 os objetivos das auditorias de ativos imobilizados de acordo com as categorias de afirmações da administração.

Quadro 17 – Objetivos de Auditoria relacionados às categorias de afirmação

Categoria de Afirmação	Objetivos de auditoria de classe de transações	Objetivos de auditoria de saldos de contas
Existência ou Ocorrência	Transações contabilizadas de aquisição, baixa e reparos e manutenção de ativos imobilizados contabilizados representam ativos produtivos que se encontram em operação na data do balanço. Imobilizados representam transações que ocorreram durante o ano.	Ativos imobilizados contabilizados representam ativos produtivos que se encontram em operação na data do balanço.
Integridade	Todas as aquisições, baixas e reparos e manutenção de ativos imobilizados que ocorreram durante o período foram contabilizadas.	Saldo de contas de imobilizados contemplam os efeitos de todas as transações com eles relacionadas que ocorrem durante o período.
Direitos e Obrigações	Não consta.	Na data do balanço, a entidade possui ou detém direitos sobre todos os ativos contabilizados.
Avaliação ou Alocação	A depreciação do período e eventuais deteriorações encontram-se adequadamente avaliadas.	Ativos imobilizados encontram-se avaliados por custo menos depreciação acumulada e contemplam provisão para ajuda a valor de mercado, caso seja relevante.
Apresentação e Divulgação	Depreciação, reparos e manutenção encontram-se adequadamente identificados e classificados nas demonstrações contábeis.	Ativos imobilizados encontram-se adequadamente identificados e classificados nas demonstrações contábeis. Divulgações referentes ao custo, valor contábil, métodos de cálculo de depreciação, vidas úteis de ativos imobilizados

	são adequadas.
--	----------------

Fonte: Boynton, Johnson e Kell (2002).

Os autores oferecem ainda o Quadro 18, de caráter explicativo, que mostra possíveis testes substantivos de afirmações sobre o ativo imobilizado, e que também será objeto deste estudo.

Quadro 18 – Possíveis testes substantivos de afirmações sobre ativos imobilizados

Categoria	Teste Substantivo
Procedimentos Preliminares	1. Obter entendimento do negócio e do setor e determinar <ol style="list-style-type: none"> a) A importância de ativos imobilizados, e de alterações neles, para a entidade. c) Grau de intensidade em capital do setor e impacto dessa intensidade sobre a lucratividade. 2. Executar procedimentos iniciais sobre saldos de contas e registros que serão submetidos a testes adicionais. <ol style="list-style-type: none"> a) Rastrear saldos iniciais de ativos imobilizados e depreciação acumulada até os papéis de trabalho do ano anterior. b) Revisar movimentação nas contas do razão sintético de ativos imobilizados e depreciação do período e investigar lançamentos que parecem incomuns, em valor ou origem. c) Obter do cliente quadros de adições, baixas e depreciação de ativos imobilizados no período e verificar se eles refletem os lançamentos contábeis com base nos quais foram preparados.
Procedimentos de Revisão Analítica	3. Executar procedimentos de revisão analítica: <ol style="list-style-type: none"> a) Desenvolver expectativas sobre ativos imobilizados, utilizando conhecimento do setor e das atividades da entidade. b) Calcular índices financeiros. c) Comparar resultado dos índices com expectativas baseadas em dados de anos anteriores, dados do setor, orçamentos ou outras informações.
Teste de Detalhes de Transações	4. Fazer inspeção de adições de ativos até a correspondente documentação. 5. Fazer inspeção de baixas de ativos imobilizados até a correspondente documentação. 6. Revisar lançamentos na conta de reparos e manutenção.
Testes de Detalhes de Saldos	7. Inspeccionar ativos imobilizados: <ol style="list-style-type: none"> a) Inspeccionar adições de ativos imobilizados. b) Visitar instalações em que se encontram ativos imobilizados e manter-se alerta quanto a adições e baixas que não constem dos quadros preparados pelo cliente e quanto a condições que tenham relação com avaliação e classificação adequada dos ativos. 8. Examinar documentos e contratos que caracterizem propriedade dos ativos imobilizados. 9. Avaliar a adequação da apresentação da depreciação do período, mediante avaliação de vidas úteis e valores residuais.
Apresentação e Divulgação	10. Determinar se algum evento significativo resultou em deterioração de ativos. 11. Comparar apresentação de demonstrações com as práticas contábeis geralmente aceitas. <ol style="list-style-type: none"> a) Determinar se ativos imobilizados e correspondentes despesas, ganhos e perdas encontram-se adequadamente identificados e classificados nas demonstrações contábeis. b) Determinar a adequação das divulgações relacionadas com o custo, valor contábil, métodos de depreciação e vidas úteis das principais classes de ativos imobilizados.

Fonte: Boynton, Johnson e Kell (2000).

Portanto, o processo de auditoria para os ativos imobilizados é de suma importância, dado que as inspeções desse grupo de ativo visam a garantir que o custo corrigido desses bens não seja superestimado, a depreciação acumulada não seja subestimada, a existência e

propriedade dos ativos, bem como a existência, ou não, de ônus (se houver), sua natureza e extensão, contabilidade de custos adequada, correção e depreciação de ativos, classificação contábil, vida útil e uso dos mesmos e estudar e avaliar o controle interno existente para os ativos imobilizados (Franco & Marra, 2007).

2.6.1 Estudos Anteriores em Ativo Imobilizado no Setor Público

A gestão do ativo imobilizado no setor público tem como principal finalidade atender às demandas por bens móveis e imóveis que viabilizam as diversas atividades desenvolvidas pelos órgãos públicos, além de manter os registros e o controle patrimonial. Para alcançar esse objetivo, as instituições públicas necessitam realizar procedimentos relacionados à aquisição, recebimento, conferência, armazenamento, movimentação e baixa de bens, devendo ser desenvolvidas de maneira eficiente e oportuna, evitando, assim, prejuízos ao erário (Barbosa & Santos, 2017).

A respeito desse assunto, foram realizados alguns estudos que buscaram investigar como ocorrem os procedimentos patrimoniais, desde a aquisição até a alienação.

Tedros *et al.* (2015), com o objetivo de analisar as perspectivas e desafios no reconhecimento da depreciação no patrimônio de uma instituição de ensino superior, aplicaram estimativa para conseguir o valor justo dos ativos registrados em exercícios anteriores para que a base monetária fosse fidedigna, possibilitando, assim, apropriar a depreciação de seus bens móveis. O estudo inferiu que houve melhoramento no controle patrimonial devido à evidenciação real do patrimônio da entidade; contudo, em relação à tomada de decisão, não foi possível apontar que o registro da depreciação contribui para tal.

Barbosa e Santos (2017) analisaram os procedimentos referentes à gestão patrimonial adotada pela Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, com vistas ao desfazimento de bens inservíveis. Na oportunidade, foi realizada análise documental e entrevista com o Coordenador de Material e Patrimônio. O estudo aponta que existe a necessidade da solicitação de baixa patrimonial de bens inservíveis e o aprimoramento do sistema de controle de bens em manutenção, dado que os resultados indicam alta concentração em grupos que apresentam curta vida útil – a exemplo de mobiliários e equipamentos de informática.

Andrade e Suzart (2019) compararam os efeitos do reconhecimento da depreciação nos entes subnacionais brasileiros, entre os anos de 2003 e 2014. Buscou-se coletar dados relacionados à variação da depreciação, do imobilizado e da variação patrimonial diminutiva de todos os entes subnacionais (Estados e o Distrito Federal, mais especificamente), na base de

dados do Finanças do Brasil (FINBRA). Os resultados indicam que, ainda que insuficientes, houve avanços para uma representação patrimonial fidedigna dos entes públicos subnacionais. Por conseguinte, tal situação afeta a representação do patrimônio governamental nas informações consolidadas sobre o setor público nacional. Observa-se que não há uma consistência na política contábil adotada ao longo do tempo, no que diz respeito à depreciação.

Silva *et al.* (2021) buscaram analisar os efeitos da depreciação em ativos imobilizados que afetam a qualidade da informação contábil no setor público. Os achados sugerem que as lacunas encontradas, além de causar efeitos negativos na composição patrimonial da entidade, também implicaram sérios efeitos na qualidade da informação contábil, uma vez que o órgão não apresentava nas suas demonstrações a real situação do desempenho patrimonial, disponibilizando aos usuários valores superavaliados.

No cenário internacional, convém mencionar o estudo de Matei, Tole e Stroe (2017), que investigaram, no contexto da Romênia, as afirmações sobre aos aspectos convergentes e divergentes da adequação das normas contábeis nacionais às normas internacionais de contabilidade do setor público em relação à reavaliação de ativos fixos tangíveis. O estudo aponta que os atuais regulamentos nacionais de contabilidade apresentam inconsistências com as disposições das normas internacionais.

O estudo de Aversano, Christiaens e Thielen (2019) concentra-se nas qualidades da IPSAS 17 no domínio dos HAs e em que medida os requisitos dessa IPSAS respondem às necessidades dos usuários. Os resultados apontam que a adoção da IPSAS 17 não satisfaz a maioria das necessidades dos usuários em relação à declaração de patrimônio.

Oportuno ressaltar que a NBC TSP 07 busca entrelaçamento entre o tratamento do ativo imobilizado e a compreensão das informações contábeis por parte dos usuários internos e externos. Silva, Kutianski e Scherer (2018) percebem que para instrumentalizar o controle social, torna-se relevante a análise das demonstrações contábeis para que haja uma avaliação de como o Estado mantém o patrimônio, levando em conta o nível de depreciação anual, os métodos utilizados para a conservação, no sentido de expandir a capacidade de prestar serviços à população.

A partir desses estudos, nota-se a necessidade de pesquisas que se aprofundem até o nível de adoção dos novos procedimentos para mensuração dos ativos imobilizados e a relação do investimento da gestão na qualificação dos profissionais contábeis.

Convém salientar que o presente estudo pode ser considerado relevante, dado que a legislação é recente. Por esta razão, considera-se importante desenvolver pesquisas que possam auxiliar os gestores públicos no que tange ao trato dos ativos imobilizados, objeto da presente pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Cada estudo contém um procedimento racional e sistemático, cujo objetivo é responder às questões expostas. Dessa forma, Diehl e Tatim (2004) definem metodologia como o estudo e avaliação de diferentes métodos com o objetivo de determinar as possibilidades e limitações de seu escopo de aplicação no processo de pesquisa científica.

Os principais autores utilizados na realização deste trabalho foram Boynton, Johnson e Kell (2000), especialmente pelo livro Auditoria, editado pela editora Atlas, no ano de 2002.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

É oportuno ressaltar inicialmente que a teoria consiste em gerar hipóteses, diretrizes ou ideias para a orientação de pesquisas e interpretações (Thiollent, 2011). Assim sendo, para fins deste estudo, a teoria de base utilizada consiste na Teoria Institucional para quem as práticas sociais, incluindo a contabilidade gerencial, não são um fenômeno natural.

Convém salientar que a referida teoria é importante para este estudo, considerando que se está vivenciando uma reforma por parte da Contabilidade Pública, além de a sociedade necessitar de informações fidedignas no que tange à capacidade do Estado de proporcionar políticas públicas: eleva-se o desafio dos governos no que tange a viabilizar ao povo bem-estar e confiabilidade nas informações prestadas pelas instituições públicas.

Quanto à metodologia de pesquisa empregada neste trabalho, buscou-se apoio na Pesquisa Participante, em razão de a autora ser uma participante ativa no desenvolvimento do trabalho a ser implementado na instituição pesquisada – uma universidade federal brasileira (a Universidade de Brasília). Para tanto, aplicou-se as quatro fases da Pesquisa Participante, que se encontram relacionadas no subitem 3.3.1 (Aspectos teórico-metodológicos da Pesquisa Participante: 1. Construção metodológica e institucional da pesquisa; 2. Conhecimento do contexto e dos participantes da pesquisa; 3. Identificação e análise crítica (tarefa realizada pelos membros do grupo pesquisado) dos problemas prioritários a serem resolvidos; e 4. Planejamento e implantação de um plano de ações para a resolução de problemas por meio de atividades educacionais).

Em razão dos objetivos apresentados no item 1.6, o presente estudo trata de uma pesquisa participante e se encaixa como uma pesquisa descritiva de caráter qualitativo – com emprego da análise documental do Balanço Patrimonial, do qual foram extraídos os valores do ativo imobilizado (bens imóveis) e das Notas Explicativas, nas quais se podem verificar os

métodos de depreciação e mensuração do referido ativo para o recorte de 2016 a 2021, do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), com o intuito de verificar os testes de auditoria financeira que foram planejados e executados no referido recorte longitudinal pela Universidade de Brasília relacionados aos ativos imobilizados.

Segundo Raupp e Beuren (2009), as pesquisas exploratórias na área contábil devem ter por finalidade a dedicação em algo que ainda pode ser explanado nessa área de conhecimento. Assim sendo, este estudo caracteriza-se como descritivo, devido à necessidade da adoção de métodos, técnicas, modelos e teorias que requerem a coleta e interpretação de dados, a fim de conferir validade científica à pesquisa. (Triviños, 2009) A pesquisa descritiva empenha-se em observar, registrar, e interpretar os fatos, sem interferência do pesquisador (Lakatos & Marconi, 2003).

A pesquisa documental refere-se à coleta de dados em documentos, escritos ou não, referindo-se ao chamado fontes primárias. Já a pesquisa qualitativa permite detalhar a complexidade de determinada situação, verificando a interação das variáveis, e perceber e classificar processos dinâmicos experimentados por agrupamentos sociais (Richardson, 1999). Para Straus e Corbin (2008), a pesquisa qualitativa permite entender os fenômenos a partir das perspectivas dos participantes. Por isso, entende-se que um olhar qualitativo seja coerente com o tema da autogestão e com a abordagem da pesquisa participante deste estudo.

Strauss e Corbin (2008) entendem que a escolha do método qualitativo se dá pela natureza do problema de pesquisa, dado que esse método é aplicado em pesquisas com temas ainda pouco explorados, ou sobre assuntos dos quais muito se sabe. Triviños (2009) cita cinco características da pesquisa qualitativa proposta por Bogdan (1982), que a explica da seguinte forma:

- I O ambiente da pesquisa qualitativa é o ambiente natural e o pesquisador é o principal condutor dela;
- II A pesquisa qualitativa permite descrever uma experiência, um contexto etc.;
- III Quem faz pesquisa qualitativa está preocupado com o seu desenvolvimento, não só com o seu resultado;
- IV Os pesquisadores qualitativos usam a indução para analisar seus dados;
- V Preocupam-se com os significados da pesquisa.

Fundamentado nas cinco características da pesquisa qualitativa desenvolvidas por Triviños (2009), conforme Bogdan (1982), o Quadro 19 correlaciona essas características com a presente pesquisa.

Quadro 19 – Características da Pesquisa Qualitativa

Características	Características desta Pesquisa
Ambiente; Pesquisador como instrumento-chave	A pesquisa foi desenvolvida/aplicada no ambiente natural da UnB, na Diretoria de Contabilidade e Finanças (DCF). A pesquisadora atuou, de forma norteadora dos processos, como participante da pesquisa.
Pesquisa descritiva	A pesquisa permitiu a descrição do ambiente, do processo de gestão dos bens imóveis e da intervenção realizada.
Preocupação com o desenvolvimento, não só com o resultado da pesquisa	Por se tratar de uma pesquisa participante, o desenvolvimento (como aconteceu o estímulo para intervenção) foi a parte mais relevante da pesquisa.
Utilização da indução para análise de dados	Os dados foram analisados a posteriori, isto é, a partir de uma leitura dos dados é que as categorias foram elencadas, em uma lógica indutiva.
Compreensão dos sentidos da pesquisa	Ao final, compreenderam-se os verdadeiros achados e sentidos da pesquisa, principalmente para os participantes.

Fonte: a autora, fundamentada em Triviños (2009).

Essas características mostram uma sequência lógica no desenvolvimento da pesquisa qualitativa realizada: foco no contexto e a pesquisadora como facilitadora do trabalho, nos diversos aspectos revelados durante a investigação. Esse recurso possibilita descrever todas as etapas de um estudo e enfatiza que, mais importante do que os resultados, é a análise de seu processo de desenvolvimento.

Portanto, o método qualitativo escolhido neste estudo parte do tipo de problema de pesquisa, e destaca, além do ambiente de pesquisa, o seu processo. O estudo se propõe a estimular aplicação de testes de auditoria do ativo imobilizado das universidades federais; portanto, a abordagem qualitativa permite a interpretação e descrição dos fenômenos estudados por meio de interações com os participantes do estudo, neste caso, os membros colaboradores da UnB.

Em relação ao método, trata-se de uma pesquisa participante, uma vez que o estudo trata da análise da avaliação inicial dos ativos imobilizados da UnB, sob a sustentação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Importa informar que são 69 as Universidades Federais de Ensino Superior (IFES) brasileiras, conforme descrito no quadro 20.

Quadro 20 – Universidades Federais brasileiras por região

INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR (IFES)				
Centro-Oeste	Nordeste	Sul	Norte	Sudeste
UFCat	UFAL, UFAPE	FURG	UFAC	UFABC, UFES, UFF, UFJF, UFLA, UFMG
UFG	UFBA, UFCA	UFCSPA	UFAM	UFOP, UFRJ, UFRRJ, UFSCar, UFSJ, UFTM
UFGD	UFCG, UFDPAr	UFFS, UFPel	UFOPA	UFU, UFV, UFVJM
UFJ	UFERSA, UFPB	UFPR	UFPA	UNIFAL-MG, UNIFEI
UFMS	UFPE, UFPI	UFRGS	UFRA	UNIFESP, UNIRIO
UFMT	UFRB, UFRN	UFSC	UFRR, UFT	
UFR	UFRPE, UFS	UFSM	UNIFAP	
UnB	UFSB, UNILAB	UNILA	UNIFESSPA	
	UNIVASF, UFC	UNIPAMPA	UNIR, UFNT	
	UFMA, UFOB	UTFPR		

Fonte: elaboração própria.

Entre o universo das 69 IFES elencadas no Quadro 20, considera-se oportuno salientar que a UFJF e a UnB, há vários anos, são as maiores arrecadoras de fontes próprias nas fontes 250 (contratos) e 280 (aplicações financeiras). (Caetano & Campos, 2019) Em meio às IFES em destaque, no que tange à capacidade de arrecadação própria, optou-se por analisar a Universidade de Brasília devido à facilidade de acesso, pela autora, aos dados necessários para a realização da presente pesquisa.

3.2 FASES E ETAPAS METODOLÓGICAS

Com o propósito de alcançar respostas consistentes e fidedignas, os procedimentos metodológicos deste estudo estão organizados em quatro fases. A primeira fase contém uma etapa que busca identificar o valor do ativo imobilizado da UnB para o período de 2016 a 2021. Para isso, foram analisados o Balanço Patrimonial e as Notas Explicativas da Instituição.

Na segunda fase da metodologia foi realizada uma pesquisa participante junto ao Decanato de Administração (DAF) da UnB. Na terceira fase também se realizou a pesquisa participante, quando foram realizados o planejamento e o acompanhamento das ações e alguns testes de auditoria para o ativo imobilizado – bens imóveis de uso educacional.

Na quarta fase, a pesquisa apresentou ao DAF o Plano de Ação para o Ativo Imobilizado da UnB – resultado da intervenção.

3.3 PESQUISA PARTICIPANTE

Para conceituar pesquisa participante (PP), método utilizado nesta pesquisa, considera-se relevante anunciar as definições propostas pelos autores Boterf (1987), Freire (1999), Haghette (2005) e Brandão (2006).

3.3.1 Aspectos teórico-metodológicos da Pesquisa Participante

A pesquisa tradicional é limitada em estrutura, principalmente em termos de participação no campo de empírico, porque o pesquisador só está envolvido passivamente dado que não está envolvido no planejamento. Como tal, a PP difere da pesquisa tradicional na medida em que procura ajudar os participantes a identificar o problema por si mesmo enquanto o desenvolve, analisando criticamente o problema e buscando soluções. Dessa forma, o problema surge dos próprios participantes, sem a intervenção do pesquisador (Boterf, 1987). Para esse autor, não existe uma fórmula exata de como desenvolver PP, mas propõe uma estrutura que pode orientar o trabalho com essa abordagem. Conforme mostrado no Quadro 21.

Quadro 21 – Fases da Pesquisa Participante (PP)

Fases da PP	Descrição das fases da PP
1ª fase	Construção metodológica e institucional da pesquisa: esse é o momento de planejar teoricamente a pesquisa, definir as teorias, as técnicas, a população e a amostra.
2ª fase	Conhecimento do contexto e dos participantes da pesquisa: nessa fase, buscam-se informações sobre a população e a amostra da pesquisa.
3ª fase	Identificação e análise crítica (tarefa realizada pelos membros do grupo pesquisado) dos problemas prioritários a serem resolvidos: trabalho coletivo de identificação das prioridades a serem resolvidas pelo grupo.
4ª fase	Planejamento e implantação de um plano de ações para a resolução de problemas, através de atividades educacionais: talvez essa seja a fase principal, pois é o momento de colocar em prática as ações em prol da resolução dos problemas.

Fonte: Boterf (1987).

É importante fornecer *feedback* ao final de cada fase, pois o processo é continuamente avaliado e pode ser reformulado conforme necessário. A PP é um processo permanente porque propõe três momentos: diagnóstico, análise crítica e ação, que são sistemas de pesquisa, reflexão e transformação permanentes. A PP é uma investigação que promove a ação por meio do processo educativo, que estimula a produção de conhecimento e o seu uso para a academia e a realidade – para a ciência e para a vida. Ainda segundo Boterf (1987) e

Haguette (2005), a PP é um método que aborda a realidade, dado que se propõe ao desenvolvimento de uma ação.

De acordo com Brandão (2006), a PP é uma opção de ação participante. Refere-se aos participantes nesse tipo de pesquisa, uma vez que não são somente agentes passivos beneficiários da pesquisa; são eles que dão razão de existir à PP por meio da participação crítica e ativa.

A evolução da compreensão da PP pode ser vista a partir de uma síntese dos autores citados. Boterf (1987) oferece entendimento técnico em parte porque propõe uma estrutura para o desenvolvimento da PP, mas utiliza essa estrutura para entender e resolver problemas. Freire (1999) introduziu o desenvolvimento da PP como um processo de educação para a população em geral por meio da troca de conhecimentos.

Haguette (2005) também se refere à educação, mas insere elementos de investigação e ação, e, por meio da investigação para promover a ação, solidifica sua ideia como processo educativo. Por seu lado, Brandão (2006) menciona a PP como estimuladora de estruturas coletivas de geração de conhecimento, sendo os participantes da pesquisa a razão pela qual a PP existe como método.

Para este estudo, foi utilizado o seguinte conceito de PP: uma investigação por meio de um processo educacional para gerar uma transformação; neste caso, no trato dos bens imóveis de uma universidade federal – a UnB. No entanto, é oportuno ressaltar que a PP é muitas vezes confundida com a pesquisa-ação; portanto, alguns esclarecimentos sobre suas diferenças são considerados adequados. Thiollent (2022) fez uma distinção entre pesquisa-ação (AP) e PP, enfatizando alguns aspectos, como mostra o Quadro 22.

Quadro 22 – Pesquisa Participante x Pesquisa-ação

	Pesquisa Participante	Pesquisa-ação
Objetivo	A PP possui um enfoque na relação pesquisador/pesquisado, para estabelecer confiança na relação.	Na PA a preocupação é com a relação investigação/ação, focando na atuação da pesquisa.
Foco	Na PP o foco da participação está em como o pesquisador vai participar do contexto.	Na PA pressupõe ações voltadas para a transformação
Proposição	Ações emergem dos participantes da pesquisa.	Numa PA, as ações são planejadas e se propõem mudanças.
Posicionamento ontológico	Pessoas são responsáveis por si mesmas. Percebem por si só suas necessidades.	Pesquisador é o condutor da pesquisa.
Relação	PP nem sempre é uma PA.	PA é sempre uma PP.

Fonte: Thiollent (2022).

À vista do exposto, nota-se que a principal diferença entre a PP e a PA diz respeito às ações e transformações. Na PP, os pesquisadores se envolvem inserindo-se no contexto, mas essa inserção pode não resultar em ação transformadora, pois depende de como os participantes irão agir e interagir durante a intervenção. Na PA, por outro lado, há um plano de ação específico que busca transformar, de modo que os esforços são focados na execução do plano e não no envolvimento de pesquisadores como na PP.

No que diz respeito ao foco, as PAs concentram-se em um problema ou buscam um resultado limitante específico. Já na PP, as exigências vêm do contexto e podem ser sobre questões mais subjetivas, pois procura conscientizar os participantes da pesquisa sobre seus problemas e eles têm a iniciativa de abordá-los por meio do processo educativo.

Quanto à orientação ontológica, na PP, a ação emerge dos participantes da pesquisa como protagonistas de sua própria história; enquanto na PA o pesquisador é quem faz o trabalho. Além disso, PP nem sempre é PA, mas PA é sempre PP. Todavia, ambos os métodos têm algo em comum: requerem a participação coletiva para existir como método.

Em conformidade com Vergara (2000), é primordial a colaboração entre os participantes da pesquisa empírica, dado que são deles os dados primários e necessários que constituem o andamento do trabalho de campo. Dessa forma, justifica-se a escolha do método uma vez que, devido à convergência da Contabilidade Pública aos padrões internacionais, surgiu a necessidade de realizar auditoria nos ativos imobilizados das universidades federais, com o propósito de auxiliá-las no que tange ao alcance do que estabelece a Portaria STN n. 548, e, dessa forma, os pesquisadores incentivam a academia a buscar soluções e refletir sobre seus próprios problemas.

Convém lembrar que a pesquisa participante foi realizada na Universidade de Brasília, e, por essa razão, considera-se importante apresentar a seguir, ainda que de forma sintética, algumas características da Instituição.

3.3.2 Aspectos históricos da Universidade de Brasília

A Universidade de Brasília (UnB), que está entre as instituições mais conceituadas do País, foi criada em 1960, mesmo ano em que o presidente Juscelino Kubitschek de Oliveira inaugurou a nova capital; um momento em que a sociedade brasileira discutia os graves problemas da educação superior no País e se preocupava com a criação de um modelo universitário que atendesse às aspirações nacionais (UnB, 2021; Schlee 2014).

Cabe esclarecer que a UnB foi criada oficialmente no ano de 1962, dois anos depois da fundação da cidade de Brasília. A Instituição surgiu com o objetivo de inovar o ensino superior no Brasil, cultivando profissionais dedicados à transformação do País. Darcy Ribeiro, Anísio Teixeira e Oscar Niemeyer idealizaram a criação de uma nova experiência educacional que alia pesquisa tecnológica e produção acadêmica voltada para a melhoria das realidades locais e nacionais (UnB, 2021).

Para estudar como a nova universidade poderia contribuir para as mudanças necessárias no ensino superior brasileiro e preparar seus projetos iniciais, o presidente Juscelino Kubitschek trouxe Anísio Teixeira, à época à frente do Instituto Nacional de Educação (INEP) e do Centro Brasileiro de Pesquisas Educacionais (CBPE). O educador, que assinou o manifesto pioneiro da Escola Nova em 1932, foi considerado uma voz de conciliação entre educadores progressistas e conservadores, e reuniu uma equipe para realizar a tarefa. Anísio Teixeira também foi responsável por desenvolver o programa de educação de Brasília, que trouxe uma série de inovações para a cidade, como a ideia do Parque Escolas, que foi implantado com sucesso em Salvador, BA (Schlee, 2014).

Nessa fase, importa destacar o contributo competente e entusiástico do antropólogo Darcy Ribeiro, a quem Anísio deu liberdade de movimentos e permitiu os primeiros contatos com os professores que iriam compor o corpo docente da Universidade. Para Darcy Ribeiro, a criação de uma universidade na nova capital foi uma excelente oportunidade para reavaliar a estrutura obsoleta das universidades brasileiras, criando uma instituição de ensino superior capaz de abarcar todo o conhecimento humano e a serviço do desenvolvimento do País (Schlee, 2014).

De acordo com o Plano Diretor Físico do *Campus* Darcy Ribeiro, de 1998, disponível na página do CEPLAN (2022), a Universidade era um grande canteiro de obras, um lugar de experimentação educacional e administrativa, arquitetônica e técnica. No entanto, as ideias de Oscar Niemeyer e de Alcides da Rocha Miranda para o *Campus* foram sustadas sob o cerco de um golpe militar disparado em março de 1964. Pesquisas, projetos e obras estavam parados – ações intimamente ligadas aos então projetos institucionais da UnB à época. Somente a partir do final da década de 1960, com o intenso debate sobre o rumo da UnB, nota-se o reaparecimento de propostas, especialmente as trazidas pela pressão dos estudantes. Foram anos de violência, nos quais a UnB foi invadida; estudantes e professores, presos e torturados.

Nas propostas de 1969-1970, elaboradas pela equipe do CEPLAN (Galbinski, Zimbres, Castro e Macedo), são apresentadas imagens que renovam o imaginário de Niemeyer, centrado no tema da Praça Maior, dominado pela longa e curva barra do ICC. A

intensa seminarização, então ocorrente, cria, ora setores ilhados, ora cria formas desconstruídas, contrapondo-se ao ICC (proposta dos estudantes, de 1969).

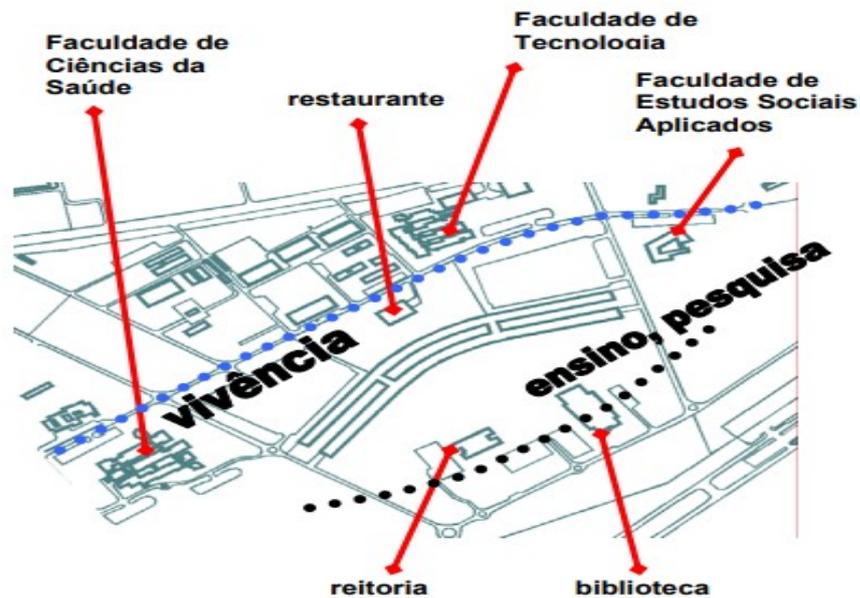
Em 1985, com a eleição de Tancredo Neves e a posse de José Sarney na Presidência da República, encerrou-se o período de 21 anos de regime militar na UnB, o Prof. Cristovam Buarque, então eleito Reitor da Instituição, começou a retomar os projetos para a UnB.

Em 1986, após um período de 12 anos sem investimentos significativos, foi criada a Prefeitura do *Campus*, função de planejamento e manutenção.

Entre os anos de 1987-1988 foi desenvolvido um trabalho denominado Ideia de Desenvolvimento Físico Espacial do *Campus* da UnB com a finalidade de atualizar e implementar uma série de tendências identificadas em planos anteriores e proceder a uma análise da realidade urbana do Plano Piloto, que passava a ser objeto de tombamento como Patrimônio da Humanidade, pela UNESCO. Esse estudo foi seguido pelo Planejamento da Extremidade Sul do *Campus*, também daquele ano. (Zimbres, Will et al., 1988) O trabalho definiu um plano viário e elementos de planejamento e ocupação para o setor sul do *Campus*, que viriam a ser confirmados em estudos realizados nos anos subsequentes.

Ainda segundo o Plano Diretor (1998), a Prefeitura da UnB passa a ser o órgão responsável pelas obras, pela manutenção e coordenação de projetos no *Campus*. Realizando o conjunto de edifícios denominados de Múltiplo uso, o laboratório de física experimental, o Centro de Vivência, inaugurado em 1994. Outros empreendimentos também marcam os primeiros anos de trabalho da Prefeitura, a exemplo das construções de edifícios de habitação multifamiliar, nas superquadras de propriedade da Fundação Universidade de Brasília (FUB), que é o ente jurídico da Instituição (SQN 109, SQN 309 e SQN 310). A Figura 3 mostra a expansão de edifícios residenciais na Colina.

Figura 3 – Expansão de edifícios residenciais na Colina



Fonte: CEPLAN (2022), Ceplan – Planejamento – Planejamento (unb.br).

A partir da gestão do reitor Antonio Ibañez Ruiz– que se deu no final do ano de 1989 – alguns passos adicionais são dados na direção da institucionalização do planejamento, com a criação, em 1990, da Comissão do Espaço Físico, com representações de diversos órgãos e setores universitários. Em 1995, na gestão do reitor João Cláudio Todorov, inicia-se o trabalho de elaboração do Plano Diretor Físico, que restou inconclusivo. Também a partir de 1995, o *Campus* recebe a denominação de *Campus* Universitário Darcy Ribeiro, uma homenagem ao seu primeiro reitor.

Na gestão Todorov, a UnB considerou várias possibilidades de parcerias com organizações públicas e privadas, com ocupação de áreas físicas disponíveis no *Campus* – que se concretizaram na implantação da AUTOTRAC (empresa privada de monitoramento de transporte de cargas por satélite, em 1994), da FINATEC (fundação privada de fomento à pesquisa, em 1997) e do CEFTRHU (Centro de Formação de Recursos Humanos em Transportes Urbanos, organização pública, em 1998 ligado à Faculdade de Tecnologia da UnB).

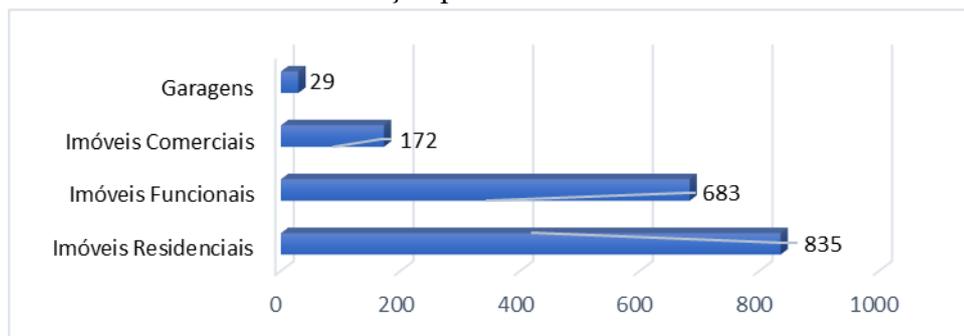
No final de 1997, a Comissão do Espaço Físico foi dissolvida e não havia instâncias organizacionais suficientes para a coordenação contínua do planejamento técnico e administrativo.

É oportuno destacar que em 2021, de acordo com o Relatório de Gestão da UnB (2021), a Universidade passou pela autoavaliação obrigatória do Tribunal de Contas da União (TCU). Cabe esclarecer que em três anos a Instituição praticamente dobrou o Índice de

Governança e Gestão (IGG). A UnB marcava, em 2018, 44% no IGG; em 2021, o índice passou para 82%. De acordo com dados do TCU, a UnB está entre as dez melhores instituições de ensino superior no ranking das 378 instituições autoavaliadas. (UnB, 2021)

Quanto à gestão patrimonial e de infraestrutura, atualmente, a Secretaria de Patrimônio Imobiliário (SPI) é responsável pela administração dos imóveis residenciais e comerciais da Universidade. No ano de 2021, a arrecadação atingiu a marca de R\$ 55.671.141,71, sendo 12,66% superior à arrecadação do ano 2020. Além de sua atuação ordinária na administração dos 1.719 imóveis residenciais e comerciais da instituição (Gráfico 1), em 2021, a SPI também atuou na regularização de terrenos, com destaque para as áreas do Hospital Universitário (HUB) e da Granja do Torto, e no contrato de cessão onerosa de bem imóvel para o Cebraspe (UnB, 2021).

Gráfico 1 – Situação patrimonial da UnB em 2021



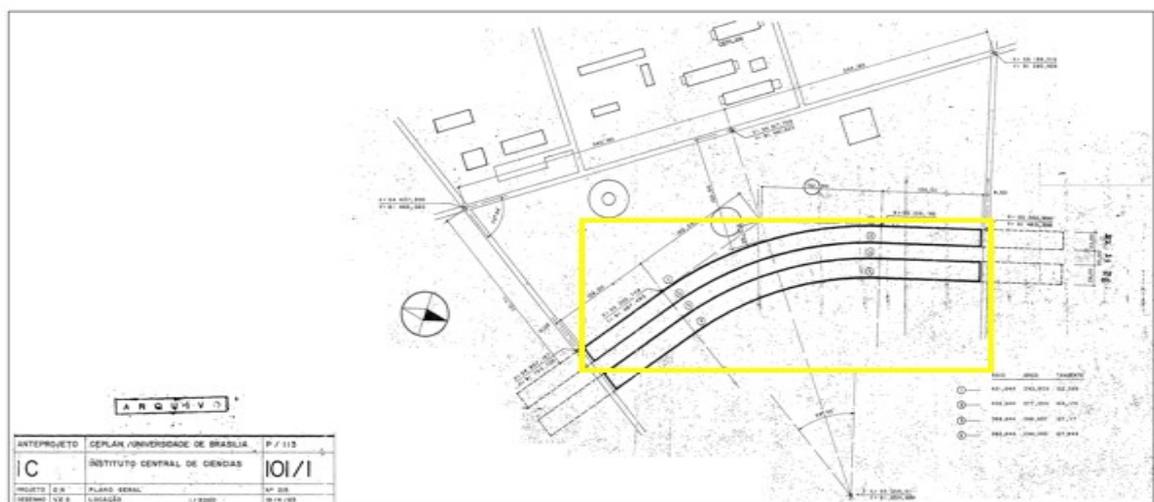
Fonte: Relatório de Gestão da UnB (2021), com base na SPI (2022).

O gasto total com imóveis no ano de 2021 foi de R\$ 17.600.837,70. O custo total do contrato de manutenção 2021 foi da ordem de R\$ 5.057.321,73. Portanto, a relação entre o valor do contrato de manutenção e o valor imobiliário do ano é de R\$ 2.942,01 por unidade. Notavelmente, o objetivo primordial do patrimônio da Universidade é promover e aprimorar a sua missão – ensino, pesquisa e extensão. Portanto, a manutenção e proteção do patrimônio são de suma importância (UnB, 2021).

Quanto à estrutura física da Universidade – segundo o seu Anuário Estatístico 2021 (23ª edição), cujo primeiro exemplar data de 1988, organizado sob a coordenação do Decanato de Planejamento, Orçamento e Avaliação Institucional (DPO), por meio da Diretoria de Avaliação e Informações Gerenciais (DAI), e que tem como objetivo consolidar e fornecer informações à comunidade acadêmica ao mesmo tempo em que constitui uma importante referência para estudos e pesquisas relacionadas à Instituição –, a Universidade possui quatro Campi: UnB Darcy Ribeiro, UnB Planaltina, UnB Gama e UnB Ceilândia.

O referido Anuário, além de fornecer informações sobre a graduação – que tem como fonte de dados o Censo da Educação Superior (CenSup), após a sua consolidação pelo Instituto de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) – e dados da pós-graduação, que são retirados dos sistemas acadêmicos da Universidade, além de um conjunto de indicadores relativos às atividades de ensino, pesquisa e extensão desenvolvidas no período vigente e na série histórica, apresenta também um panorama organizacional e da estrutura física da Universidade objeto deste estudo, sendo o foco central a análise do Instituto Central de Ciências (ICC), destacado com a cor amarela no mapa (Figura 4).

Figura 4 – Mapa do *Campus* Darcy Ribeiro



Fonte: CEPLAN (2021).

Conforme dados da CEPLAN, o *Campus* Universitário Darcy Ribeiro – no Plano Piloto de Brasília, entre a Asa Norte e o Lago Paranoá – ocupa área de 3.950.579,07 m² e tem área construída de 552.171,40 m², distribuídos conforme demonstrado no Quadro 23.

Quadro 23 – Composição do *Campus* Universitário Darcy Ribeiro

Imóvel	Localização	Descrição
Almoxarifado Central	Setor de Apoio	Construído em 1998, foi projetado por Maria do Carmo Thormann a partir do sistema desenvolvido por João Filgueiras Lima (Lelé) que utiliza sistema construtivo em peças pré-moldadas em argamassa armada. Em 2009, recebeu anexo de autoria de Márcio Luiz Couto do Nascimento.
Associação dos Aposentados da FUB (APOSFUB)	Setor Centro	Associação dos Ex-Alunos da UnB (Ex-UnB) foi projetada em 2005, por Aleixo Furtado. O edifício que sedia a APOSFUB e a Ex-UnB foi inaugurado em 2005.

Continua

Continuação

Imóvel	Localização	Descrição
Associação dos Servidores da FUB (ASFUB)	Setor Norte	Inaugurado em 2003, o edifício que sedia a ASFUB abriga espaços administrativos e salas de atendimento da área médica para os associados.
Autotrac	Setor Sul	Sedia a empresa Autotrac Comércio e Telecomunicações S/A, especializada em comunicação e localização de veículos via satélite. O projeto foi desenvolvido por Cláudio José Pinheiro Villar de Queiroz, Paulo Castilho e Marcílio Mendes Ferreira; a construção foi realizada entre 1993 e 1994.
Biblioteca Central (BCE)	Setor Centro compõe a Praça Maior da UnB	O projeto arquitetônico adotado é de um grande bloco de concreto aparente que abriga a Biblioteca Central (BCE) e a Faculdade de Ciência da Informação (FCI). Inaugurada em 1973, a BCE foi projetada 1969 por José Galbinski, com a colaboração de Miguel Alves Pereira, Jodete Rios Sócrates e Walmir Santos Aguiar.
Biotério Central	Setor Apoio junto ao Hospital Veterinário	Projetado por Humberto Kaulino, foi construído entre os anos de 1969 e 1970.
Bloco de Salas de Aula Norte (BSAN)	Setor Norte	Segue o projeto padrão da Unidade de Administração Acadêmica (UAC), presente nos demais <i>Campi</i> da UnB. O projeto é de Alberto Alves de Faria, Fabiana Couto Garcia e Fátima Lauria Pires. Foi inaugurado em outubro de 2015.
Bloco de Salas de Aula Norte Eudoro de Sousa (BAES)	Setor Norte	Inaugurado em 2011, o projeto é de Alberto Alves de Faria, Fabiana Couto Garcia e Fátima Lauria Pires. Atualmente, abriga salas da Administração Superior da Universidade.
Bloco de Salas de Aula Sul Luiz Fernando Gouvêa Labouriau (BSAS)	Setor Sul	Inaugurado em 2012, o BSAS foi projetado por Alberto Alves de Faria e Vanessa Bhering, com a colaboração de Cristine Autran e Alexandre Silva.
Casa do Estudante Universitário (CEU)	Setor CEU próximo ao Centro Olímpico (CO)	Projetada por Léo Bonfim Júnior e Alberto Fernando Xavier, com a colaboração de Sólton Leão P. de Souza e paisagismo de José Paulo de Bem, a CEU possui dois blocos. O projeto data de 1968 e a construção foi realizada em 1970. Os blocos com apartamento duplex são erguidos sobre pilotis e estão inseridos em densa área verde.
Casa do Professor	Setor Centro	O edifício abriga a Associação dos Docentes da UnB (ADUnB). O projeto é de Raimundo Nonato Veloso e a construção ocorreu em duas etapas. Em 2005, foi inaugurado o prédio principal e em 2016 o auditório com 520 lugares.
Castelo D'água	Setor Centro	Projetado por Maurício Azeredo e Matheus Gorovitz. Construído entre 1978 a 1979, possui capacidade de 235 mil litros no reservatório superior e de 1.065 mil litros no inferior. Atualmente está desativado.

Continua

Continuação

Imóvel	Localização	Descrição
Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação e Seleção e de Promoção de Eventos (CEBRASPE/CE SPE)	Setor Norte	O edifício foi ocupado em 2006. Atualmente abriga o CEBRASPE, anteriormente denominado CESPE, e foi projetado em 2004, por Kristian Schiel (coordenador), Ivan Manoel Rezende do Valle, Frederico Luiz Aguiar de Carvalho e Fabiana Couto Garcia.
Centro Comunitário Athos Bulcão	Setor de Apoio Junto a via L4 Norte	Projetado por Frederico Carvalho, Silvano Pereira, Leandro Drumond Marques, Mona Lisa Lobo de Souza Choas e Joyce Mendonça, o Centro Comunitário Athos Bulcão foi projetado em 1999 e inaugurado em 2001. É um grande local de eventos, com capacidade para 2000 pessoas sentadas, coberto com estrutura tencionada em membrana de poliéster.
Centro de Atendimento e Estudos Psicológicos (CAEP)	Setor Sul	O edifício abriga o CAEP, que é um Centro vinculado ao Instituto de Psicologia (IP); foi projetado em 2010 e inaugurado em 2015. O projeto é de Alberto Alves de Faria e Fabiana Couto, com colaboração de Fátima Pires e Lívia Miszura.
Centro de Convivência Negra	Setor Norte	Integra o conjunto do Posto Ecológico. A autoria do projeto é de Matheus Gorovitz, com a colaboração de Antônio Augusto Lobo, Marisa Mass e Regina Sigmaringa. O projeto é do ano de 1997 e a construção de 1998.
Centro de Desenvolvimento Sustentável (CDS)	Setor Centro	O edifício abriga do CDS e foi inaugurado em 2012. O projeto é de Cláudio Queiroz, com supervisão de Raquel Blumenschein, colaboração de Suzana Souza, Maria Villar, Roberto Guedes e Rômulo Araújo.
Centro de Desenvolvimento Tecnológico (CDT)	Setor Sul	O projeto é do ano de 1999, da autoria de Leandro Drumond Marques e Alberto Alves de Faria; foi inaugurado em 2008. O edifício é em forma de “U” com área ajardinada em seu interior.
Centro de Excelência em Turismo (CET)	Setor Centro	Construído entre os anos de 1986 e 1989, foi projetado por José Zanine Caldas.
Centro de Formação de Recursos Humanos em Transportes (CEFTRU)	Setor Sul	Projetado por Maria do Carmo Thormann. A construção foi realizada entre 1996 e 1997. Possui bloco Anexo, ainda não finalizado, mas já se encontra parcialmente ocupado.
Centro de Informática (CPD)	Setor Sul	Projetado por Alberto Alves de Faria e Fabiana Couto Garcia, o CPD foi projetado em 2005 e inaugurado em 2012.
Centro de Referência e Recuperação de Áreas Degradadas (CRAD)	Setor Norte	Projetado por Alberto Alves de Faria, Marta Bustos Romero e Lisa de Andrade. Em 2012, foi inaugurada a primeira parte do edifício.
Centro de Vivência Bloco A	Setor Centro	Projetado como um conjunto composto de três blocos. O Bloco A, projetado em 2001 e ainda em construção, é de autoria de Fábio Savastano, Natália Marques, Mauro Nakashima.

Continua

Continuação

Imóvel	Localização	Descrição
Centro de Vivência Bloco C	Setor Centro	Projetado como um conjunto composto de três blocos. O Bloco C, construído em 1992, é de autoria de Eurico João Salviatti e Nícia Paes Bormann. Abriga a Editora Universidade de Brasília e a agência do Banco do Brasil.
Centro Olímpico (CO) – Depósito do Atletismo	Setor Centro Olímpico ao lado da Faculdade de Educação Física (FEF) e junto ao Lago Paranoá.	O projeto é de Márcio Villas Boas e Ricardo Libanez Farret.
Centro Olímpico (CO)	Setor Centro Olímpico ao lado da Faculdade de Educação Física (FEF) e junto ao Lago Paranoá.	Inicialmente denominado Centro Olímpico da Juventude de Brasília (COJB), foi projetado em 1969 por Márcio Vilas Boas e Ricardo Libanez Farret, com a colaboração de Paulo de Mello Zimbres. Implantado em duas fases a partir da década de 1970, abriga ginásio poliesportivo, diversas quadras de esportes e conjunto aquático.
Colina Nova	Setor Colina	Em 1988, foi construída a expansão dos blocos residenciais da Colina. O projeto dos seis blocos – E, F, G, H, I e J – é de Paulo Marcos Paiva de Oliveira. Está localizado no Setor Colina do <i>Campus</i> Universitário Darcy Ribeiro.
Colina Velha	Setor Colina	Em 1963, foram construídos os blocos de apartamento para abrigar os professores e demais servidores que estavam instalados nos pavilhões OCA. O projeto é de autoria de João da Gama Filgueiras Lima (Lelé), que propôs pioneira tecnologia de pré-moldagem parcial para a construção dos edifícios que apresentam três pavimentos sobre pilotis. São quatro blocos – A, B, C e D – conhecidos como Colina Velha.
Concha Acústica	Setor Centro – entre o SG 1 e o Oficinas Especiais	Integra o conjunto de espaços para as atividades do Instituto de Artes (IdA). Construída em 1982, é estruturada em concreto armado e tem palco levemente elevado. O conjunto da Concha e da mureta, bem como a especificação da vegetação, foi projetado por Eurico João Salviatti.
Craqueamento de Óleos Vegetais	Setor Sul – nas proximidades do Instituto de Química (IQ)	Projetado por Alberto Alves de Faria e Vanessa Bhering.
Depósito de Materiais Tóxicos 1	Setor Apoio – junto ao Hospital Veterinário.	△
Depósito de Materiais Tóxicos 2	Setor Apoio – junto ao Hospital Veterinário.	△
Depósito de Radiosótopos		Projetado por Rubens Djalma de Arruda.
Fábrica-Escola de Química (FEsQ)	Setor Apoio – junto ao Hospital Veterinário.	É administrada conjuntamente pelo Instituto de Química (IQ) e pela Prefeitura do <i>Campus</i> (PRC).

Continua

Continuação

Imóvel	Localização	Descrição
Faculdade de Direito (FD)	Setor Norte	Projetado por Matheus Gorovitz, com a colaboração Maurício Azeredo, abrigou a Faculdade de Estudos Sociais Aplicados (FA). O prédio tem a forma de “U” e possui pátio interno rebaixado. Foi inaugurado em 1982 e, com a reformulação da FA e criação de prédio específico, abriga atualmente a Faculdade de Direito (FD).
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE)	Setor Norte	Projetado em 1994 por Adalberto Vilela, Andrey Rosenthal Schlee, Cláudia da Conceição Garcia, Fabiano Gonçalves de Castro e Márcio Albuquerque Buson, foi inaugurado no ano de 2012.
Faculdade de Educação Física (FEF)	Setor Centro Olímpico	Construído entre os anos de 1972 e 1974, foi projetado por Márcio Villas Boas e Ricardo Farret.
Faculdade de Medicina (FM) / Faculdade de Ciências da Saúde (FS)	Setor Sul	Projetado em 1973 e construído entre 1978 e 1980. É de autoria de Érico Paulo Siegmar Weidle e Adilson Costa Macedo. O edifício é constituído de três blocos intercalados com jardins.
Faculdade de Tecnologia (FT)	Setor Centro	Projetado por Érico Paulo Siegmar Weidle e Adilson Costa Macedo. Foi construído entre os anos de 1974 e 1977. O conjunto da Faculdade é composto por prédio principal, formado por blocos intercalados de jardins e três blocos independentes: o Laboratório de Termociência e Metrologia Dinâmica, o Laboratório de Hidráulica e Estruturas e a, ainda em construção, a Unidade de Laboratório de Ensino de Graduação da Faculdade de Tecnologia (ULEG).
FE 1	Setor Centro	O conjunto arquitetônico da Faculdade de Educação (FE) é composto pela FE 1, FE 3 e FE 5. Integra as primeiras edificações do <i>Campus</i> . A FE 1 possui um pavimento e foi projetada em 1961 por Alcides da Rocha Miranda, José Manuel Kluff Lopes da Silva e Luís Humberto Martins Pereira, com a colaboração de Alex Peirano Chacon. O projeto original de paisagismo é de Alcides da Rocha Miranda. Construído em 1962, tem fachadas com azulejos de autoria de Luiz Humberto Pereira. Por meio do Ato da Reitoria n. 1947/2008 passou a integrar o Sítio Histórico da UnB.
FE 3	Setor Centro	O conjunto arquitetônico da Faculdade de Educação (FE) é composto pela FE 1, FE 3 e FE 5. Integra as primeiras edificações do <i>Campus</i> . A FE 3 possui dois pavimentos e foi projetada em 1961 por Alcides da Rocha Miranda, José Manuel Kluff Lopes da Silva e Luís Humberto Martins Pereira, com a colaboração de Alex Peirano Chacon. O projeto original de paisagismo é de Alcides da Rocha Miranda. Construído em 1962, abrigou a Reitoria da Universidade até a conclusão do seu edifício definitivo, em 1975. Por meio do Ato da Reitoria n. 1947/2008 passou a integrar o Sítio Histórico da UnB.

Continua

Continuação

Imóvel	Localização	Descrição
FE 5	Setor Centro	O conjunto arquitetônico da Faculdade de Educação (FE) é composto pela FE 1, FE 3 e FE 5. Integra as primeiras edificações do <i>Campus</i> . A FE 5 possui um pavimento e foi projetada em 1961 por Alcides da Rocha Miranda, José Manuel Kluff Lopes da Silva e Luís Humberto Martins Pereira, com a colaboração de Alex Peirano Chacon. O projeto original de paisagismo é de Alcides da Rocha Miranda. Construído em 1962, abriga o primeiro auditório da Universidade, denominado Dois Candangos em homenagem a dois trabalhadores falecidos em decorrência de desabamento ocorrido durante a construção. Por meio do Ato da Reitoria n. 1947/2008 passou a integrar o Sítio Histórico da UnB.
Fundação de Empreendimentos Científicos e Tecnológicos (FINATEC)	Setor Sul	Construído entre 1996 e 1997, o projeto foi realizado por Elizabeth Machado. Possui prédio anexo.
Fundação Oswaldo Cruz (FIOCRUZ)	Setor Centro	O edifício que sedia a Gerência Regional de Brasília (Gereb) da FIOCRUZ foi projetado por Alberto Alves de Faria, Beatriz Naomi Onishi, Fabiana Couto Garcia, Fátima Lauria Pires e Márcio Magalhães das Neves. Foi inaugurado em 2010.
Galpão TECBOR	Setor Apoio – junto ao Hospital Veterinário.	Abriga as atividades da Tecnologia Alternativa para Produção de Borracha na Amazônia (TECBOR).
Instituto Central de Ciências (ICC)	Setor Centro – delimita a Praça da Universidade.	É um edifício linear com 70,00 de largura e cerca de 700,00m de comprimento. Também conhecido como Minhocão , começou a ser construído pela extremidade sul, no ano de 1963 utilizando estrutura em peças de pré-moldado com modulação de 3,00. Projetado em 1963 por Oscar Niemeyer teve execução e pré-fabricação a cargo de João Filgueiras Lima (Lelé) e proposta de paisagismo interno e estacionamentos de Miguel Pereira, Nelson Saraiva, Paulo Zimbres. O edifício abriga diversos institutos, faculdades, salas de aula, auditórios e atividades de apoio acadêmico. É caracterizado por seus longos corredores centrais, que por meio de área ajardinada configuram um passeio ao ar livre. Em seus dois acessos intermediários, com pé direito duplo, rampas curvas conduzem ao primeiro pavimento.
Instituto de Ciências Biológicas (IB)	Setor Sul	O projeto, datado de 2004, é de Frederico Flósculo Pinheiro Barreto, que coordenou equipe formada por Cristine da Silva Autran, Eimara Messias, Ivan Manoel Rezende do Valle, Nelton Ketli Borges, Oscar Luís Ferreira e Vanessa. O IB foi inaugurado em 2009.
Instituto de Química (IQ)	Setor Sul	O projeto, datado de 2005, é de Aleixo Anderson Furtado, que coordenou equipe formada por André Murici Nepomuceno, Leticia Espiridião Cordeiro, Marçilio Mendes Ferreira. O projeto contou com a colaboração de Fabiana Couto Garcia e Kristian Schiel. O IQ foi inaugurado em 2008.

Continua

Continuação

Imóvel	Localização	Descrição
Módulo de Atividades de Serviço e Comércio Centro – Honestino Guimarães (MASC CENTRO)	Setor Centro	Projetado por Alberto de Faria, Fabiana Couto e Fátima Lauria Pires, foi inaugurado em maio de 2012.
Módulo de Atividades de Serviço e Comércio Norte – Ieda dos Santos Delgado (MASC NORTE)	Setor Norte	Foi inaugurado em maio de 2012. Projetado por Alberto de Faria, Fabiana Couto e Fátima Lauria Pires.
Módulo de Atividades de Serviço e Comércio Sul – Paulo de Tarso Celestino (MASC SUL)	Setor Sul	Projetado por Alberto de Faria, Fabiana Couto e Fátima Lauria Pires, foi inaugurado em maio de 2012.
Núcleo de Medicina Tropical (NMT)	Setor Norte	Foi construído em duas etapas. A primeira é de autoria de Adilson Costa Macedo e foi construída entre 1972 a 1973; a segunda é de autoria de Maria do Carmo Thormann e foi construída entre 1977 e 1978. O prédio é ocupado pelo Núcleo de Medicina Tropical (NMT), vinculado à Faculdade de Medicina (FM), e pelo Departamento de Nutrição (NUT), vinculado à Faculdade de Ciências da Saúde (FS).
OCA II	Setor Centro	Projetados por Sérgio Rodrigues, em 1962, os pavilhões OCA I e OCA II, cujo nome faz referência à empresa que os construiu, foram as primeiras edificações da Universidade. Construídos em madeira, foram utilizados como alojamento e espaços para atividades administrativas e de serviços comunitários. O OCA I sofreu incêndio e, em seu lugar, foi construído o Pavilhão Multiuso I (PMU I). O OCA II abriga a área de segurança da Universidade e está destinado a receber, após restauro, o Museu Histórico da Universidade. Está localizado no Setor Centro do <i>Campus</i> Universitário Darcy Ribeiro. Por meio do Ato da Reitoria n. 1947/2008 passou a integrar o Sítio Histórico da UnB.
Oficinas Especiais	Setor Centro – Próximo ao SG 1	projeto de autoria de Cláudio Villar de Queiroz e coautoria de Tânia Regina Fraga. Abriga o Departamento de Artes Cênicas (CEN) do Instituto de Artes (IdA). O projeto, de 1997, integraria um conjunto de novas edificações denominado Complexo das Artes, porém, somente o Oficinas Especiais foi construído. A inauguração foi em 2002.
Pavilhão Anísio Teixeira (PAT) e Pavilhão João Calmon (PJC)	Setor Norte	O Pavilhão Anísio Teixeira (PAT) e o Pavilhão João Calmon (PJC) foram construídos entre os anos de 1999 e 2000. Projetados por Cláudio Queiroz, abrigam salas de aula de uso comum aos diversos cursos da Universidade.
Pavilhão Multiuso I	Setor Centro	Construído em 1986. Projetado por Érico Paulo Siegmar Weidle e Rogério Carvalho de Melo Franco.

Continua

Continuação

Imóvel	Localização	Descrição
Pavilhão Multiuso II	Setor Centro	Construído em 1986. Projetado por Paulo Bicca, Alberto Alves de Faria e Luis Otávio Alves Rodrigues.
Posto Ecológico	Setor Norte	O projeto é de autoria de Matheus Gorovitz, com a colaboração de Antônio Augusto Lobo, Marisa Mass e Regina Sigmaringa. Foi projetado em 1997 e construído em 1998.
Posto Policial (PMDF)	Setor Norte	△
Praça Chico Mendes	Setor Centro	A Praça Chico Mendes, foi realizada em regime de mutirão por servidores – professores e técnico-administrativos – e alunos da UnB. Foi inaugurada em julho de 1991, por ocasião da greve nacional dos servidores das universidades. O nome homenageia o sindicalista e líder rural Francisco Alves Mendes Filho.
Prefeitura do Campus (PRC)	Setor Norte – junto à Via L3 Norte	Abriga, desde a década de 1990, as principais atividades administrativas da Prefeitura do Campus (PRC), além de viveiro e de áreas de manutenção. É formada por conjunto de pequenos blocos de um pavimento.
Protótipo	Setor Centro	Célula habitacional pré-fabricada em concreto armado, proposta por Oscar Niemeyer, em 1962, que pretendia abrigar os estudantes da Universidade. Seu sistema modular permitiria o empilhamento em até quatro pavimentos. Somente uma unidade, com pré-fabricação detalhada por João Filgueiras Lima (Lelé), foi executada e instalada no estacionamento sul do ICC. Após breve uso como residência de estudantes, recebeu atividades diversas e hoje abriga atividade de comércio e serviço.
Quadra de Esportes José Maurício Honório Filho	Setor Centro	Construída na década de 1960. Em 15 de agosto de 1968 foi cenário da detenção de alunos na ocasião da invasão policial na UnB. Em 1997, o Conselho Diretor da FUB homenageou o servidor do Departamento de Sociologia José Maurício Honório Filho, dando o seu nome à quadra.
Reitoria	Setor Centro	Projetada por Paulo de Melo Zimbres, com a colaboração de Érico Paulo Siegmair Weidle, Josué de Carvalho Macedo e Vera Lúcia Braun Galvão. A construção ocorreu entre 1972 a 1975.
Restaurante Universitário (RU)	Setor Centro	O primeiro Restaurante Universitário foi construído junto ao OCA I e o OCA II, utilizando o mesmo método construtivo de pré-moldados de madeira. Na década de 1970, foi projetado o edifício atual, por José Galbinski, com a colaboração de Antônio Carlos Moraes de Castro. A construção foi realizada entre 1971 e 1974.
Secretaria de Gestão Patrimonial (SGP) – Galpão	Setor Norte	O Galpão abriga às áreas de apoio da Secretaria de Gestão Patrimonial (SGP).
SG 1	Setor Centro	Integra o conjunto de edifícios denominado de Serviços Gerais, que na década de 1960 foi executado para abrigar as primeiras atividades da UnB. O projeto é de autoria de Oscar Niemeyer, com a colaboração de João Filgueiras Lima (Lelé), e o paisagismo original de Alda Rabelo. O edifício, projetado em 1962 e executado em 1963, utiliza sistema estrutural com três peças pré-fabricadas de concreto armado. Abriga o Instituto de Artes (IdA). Por meio do Ato da Reitoria n. 1947/2008 passou a integrar o Sítio Histórico da UnB.
SG 2	Setor Centro	Idem SG 1

Continua

Continuação

Imóvel	Localização	Descrição
SG 4	Setor Centro	Idem SG 1
SG 8	Setor Centro	Idem SG 1
SG 9	Setor Centro	O conjunto dos Galpões de Serviços Gerais (SGs) de dois pavimentos – formado pelo SG 9, SG 11 e SG 12 – foi projetado em 1962, por João da Gama Filgueiras Lima (Lelé). O SG 9 foi construído em 1969, em estrutura convencional. Abriga laboratórios vinculados à Faculdade de Tecnologia (FT).
SG 10 – Centro de Planejamento Oscar Niemeyer (CEPLAN)	Setor Centro	Integra o conjunto de edifícios denominado de Serviços Gerais que na década de 1960 foi executado para abrigar as primeiras atividades da UnB. O projeto é de autoria de Oscar Niemeyer, com a colaboração de João Filgueiras Lima (Lelé), e o paisagismo original de Alda Rabelo.
SG 11	Setor Centro	O conjunto dos pavilhões de Serviços Gerais (SGs) de dois pavimentos – formado pelo SG 9, SG 11 e SG 12 – foi projetado em 1962 por João da Gama Filgueiras Lima (Lelé). Originalmente, o SG 11 possuía mezaninos vigamentos de cobertura visando maior flexibilidade no uso dos espaços. Até meados de 1970, o edifício abrigou os Institutos de Biociências, Física e Química; atualmente, é utilizado pelos laboratórios vinculados à Faculdade de Tecnologia (FT).
Imóvel	Localização	Descrição
SG 12	Setor Centro	Idem SG 11. Até meados da década de 1970, o SG 12 abrigava a Biblioteca Central, o Instituto de Ciências Humanas e o Instituto de Letras. Atualmente, é ocupado por laboratórios vinculados à Faculdade de Tecnologia (FT).
Teatro de Arena Honestino Guimarães	Setor Centro	Construído em 1974, o Teatro de Arena integra a Praça Maior, cujo projeto paisagístico foi realizado por Fernando Chacel. Localizado entre o Instituto Central de Ciências (ICC) e a Biblioteca Central (BCE), é o mais importante espaço de apresentações e reuniões ao ar livre da Universidade. É um espaço histórico. Em 1997, o teatro de arena recebeu o nome de Honestino Guimarães, em homenagem ao líder estudantil e ex-aluno do curso de geologia.

Fonte: CEPLAN (2021) Ceplan – *Campus* Universitário Darcy Ribeiro (unb.br).

Legenda:△Informação não localizada.

Em face do exposto, considera-se oportuno salientar que além da observância às leis, decretos e demais instrumentos legais que regem a gestão patrimonial – Constituição Federal, Lei n. 8.666/90, Lei n. 6.120/74, Lei n. 9.636/98, Lei n. 9.760/46, Lei n. 10.520/02, Código Civil, Decreto n. 7.983/13, IN SPU 05/2018, IN SPU 02/2017 – as ações de infraestrutura da UnB estão em conformidade com o Plano de Obras da Universidade, aprovado pelo Conselho de Administração da Instituição (CAD) (UnB, 2021).

3.3.4 Delineamento e Análise de Dados

Para analisar os dados coletados neste estudo, foi utilizada a análise de conteúdo. Essa técnica de análise de dados envolve o exame de informações para alcançar uma derivação organizada de conteúdo qualitativo ou quantitativo, para que possam deduzir ideias inferidas a partir dele. (Bardin, 2010) Esse autor também defende que para desenvolver tal processo analítico o trabalho deve seguir três fases ordenadas – pré-análise; exploração do material; tratamento dos resultados, inferência e interpretação. A Figura 5 representa as três etapas do processo de análise de conteúdo.

Figura 5 – Fases da Análise de Conteúdo

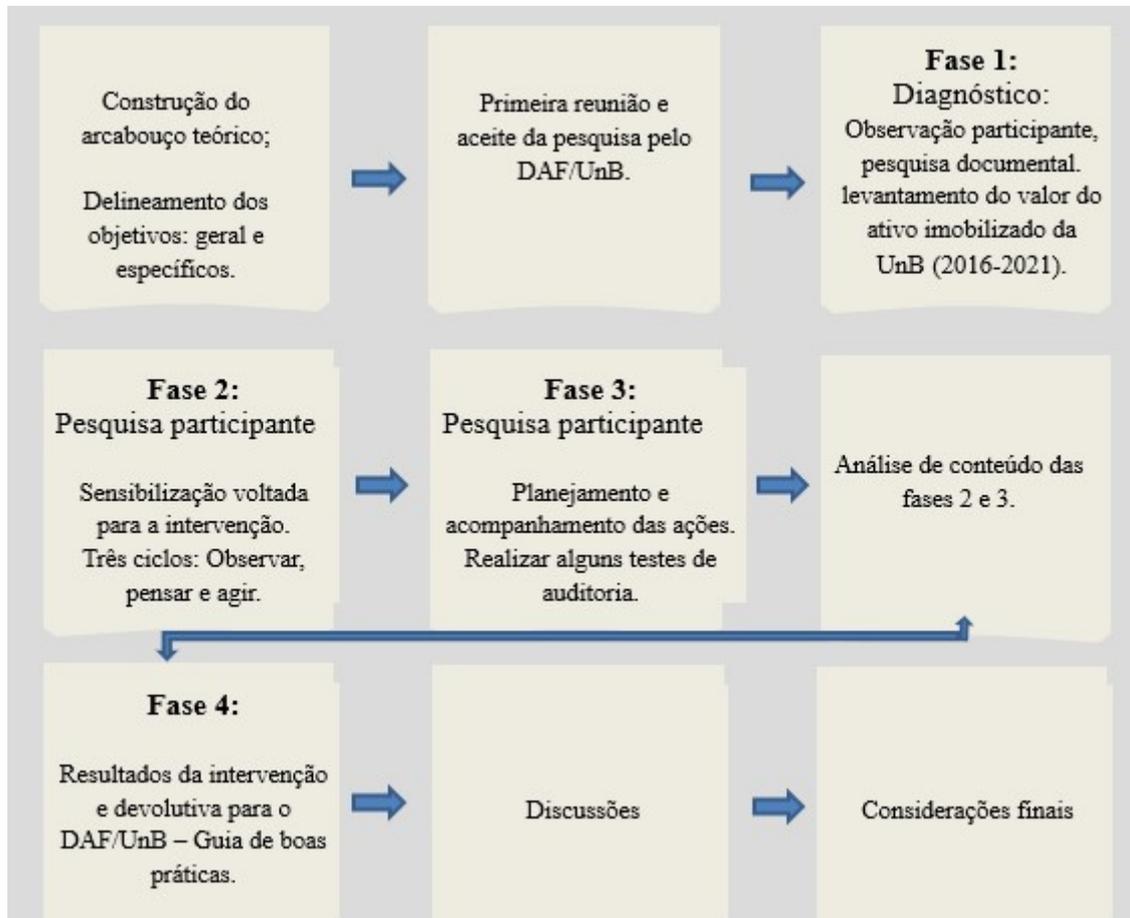


Fonte: a autora, com base em Bardin (2010).

- I Pré-análise: esse é o momento de construção do trabalho, guiado pela definição do documento de análise. Para a definição do documento, a primeira leitura em caracteres flutuantes é feita. A partir da primeira leitura, são definidos os documentos a serem analisados; quando selecionados, é realizada uma interpretação aprofundada. Um *corpus* de dados é construído na pré-análise, definido por grupos de documentos que serão utilizados durante a análise (Bardin, 2010). Um *corpus* é uma compilação de textos com o mesmo assunto, que é minuciosamente analisado considerando a teoria e o contexto (Bauer & Gaskell, 2012).
- II Exploração do material: nessa fase exploratória, o conteúdo da análise é classificado. Uma taxonomia chamada semântica é usada. A semântica é um tipo agrupado por significado. (Bardin, 2010) Bauer e Gaskell (2012) confirmaram os critérios semânticos, enfatizando que é a ligação entre características e regras que podem ser consideradas comuns e incomuns nos dados;
- III Tratamento dos resultados, inferência e interpretação: buscou-se explicar os mitos, símbolos e valores presentes nos dados (Bardin, 2010) para, então, relacionar essas

evidências com referenciais teóricos para buscar entendimento de forma a atingir os objetivos da pesquisa.

Figura 6 – Plano de desenvolvimento da pesquisa



Fonte: elaborado pela autora.

A construção deste estudo está dividida em nove etapas, descritas a seguir, de acordo com a Figura 6:

- I Elaboração do arcabouço teórico e delineamento dos objetivos geral e específicos. Para tanto, realizou-se a leitura de artigos científicos, livros e legislações pertinentes ao assunto. Para a definição do objetivo é necessário esclarecer o foco da pesquisa; por isso, algumas discussões são essenciais: Qual é o objetivo da pesquisa? Por quê? Com quem? Como? Isso é possível? Os objetivos definidos para este estudo estão descritos nas subseções 1.6.1 (objetivo geral) e 1.6.2 (objetivos específicos);
- II Aceite da pesquisa pelo Decanato de Administração da Universidade de Brasília. O contato, já existente, e a apresentação de forma detalhada do projeto de pesquisa colaboraram para o seu aceite pela então decana – Profa. Dra. Rozana Reigota Neves;

III Fase 1 – Diagnóstico: Observação Participante. Pesquisa Documental. Nessa fase, o estudo trouxe as contribuições das auditorias internas para com os bens imóveis da UnB. Para tanto, inicialmente, levantou-se o valor do ativo imobilizado da UnB para o período de 2016 a 2021.

Para a análise dos dados, calcularam-se para o total do ativo imobilizado da UnB – a população estudada – algumas estatísticas, a exemplo de média aritmética, desvio padrão, máximos e mínimos durante o período proposto.

A média aritmética é a soma dos elementos divididos pelo número de elementos. Nesse caso, a soma do ativo imobilizado de cada ano, dividido pelo número de anos, é representada pelo modelo matemático a seguir:

$$\text{Média Aritmética} = \frac{\sum_{i=1}^n \text{imobilizado}_i}{n}$$

Em que i representa cada ano e n representa a quantidade de anos da análise.

Por último, o desvio padrão, que é utilizado para analisar a variabilidade da variável estudada, sendo ele a raiz da variância do valor do ativo imobilizado. Seu modelo matemático está representado a seguir:

$$\text{Desvio Padrão} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (\text{imobilizado}_i - \text{média do imobilizado})^2}{n}}$$

Em que a média do imobilizado é a média aritmética da variável no período estudado.

Para a aplicação da metodologia, o estudo foi feito com os dados do ativo imobilizado dos anos de 2016 a 2021 da UnB. Cabe salientar que os valores encontrados foram deflacionados utilizando o IPCA (Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo), sendo 2021 o ano base. Para maior segurança nos resultados, utilizou-se, para os cálculos, o *software jupyter/python*.

Feito isso, desenvolveu-se uma matriz para identificar e analisar os riscos inerentes, identificar os controles que mitigam esses riscos e avaliar a configuração do controle e dos riscos residuais associados ao ativo imobilizado. Para tal propósito, foram analisados alguns relatórios, a exemplo do PAINT, RAINTE e Notas Explicativas, nos quais foram verificados os procedimentos adotados pela UnB no que diz respeito à avaliação de seus bens imóveis de uso especial.

- IV Fase 2 – Pesquisa Participante: sensibilização inicial voltada para a intervenção – uma vez concluído o diagnóstico, previu-se que fosse apresentado objetivamente ao grupo por meio de uma apresentação de *slides* informativa. O Diagnóstico foi apresentado aos integrantes do DAF/UnB em 25/3/2022 via plataforma *meet*. Esse encontro é conhecido como Encontro de Reflexão. Estavam presentes na reunião, a então Decana de Administração, Profa. Dra. Rozana Reigota Naves, o então Auditor chefe da UnB, prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa, e o assessor do DAF Jeremias Pereira da Silva Arraes.
- V Fase 3 – Pesquisa Participante: planejamento e acompanhamento das ações. Nessa etapa, o desenvolvimento da intervenção foi previsto, planejado e desenvolvido a pedido do grupo, o que ocorreu durante quatro encontros. Conforme o resultado dos dados analisados foram propostos, nessa fase, oito testes de auditoria, conforme se pode observar no Quadro 24.

Quadro 24 – Testes substantivos a serem aplicados no imobilizado dos ICCs/UnB

Teste de auditoria	Objetivo	Direcionador
Movimentação	1. Elaborar papel de trabalho contemplando as seguintes informações, por categoria de bens do ativo imobilizado: - Custo: saldo inicial do período, aquisições, baixas, transferências e saldo final do período; - Depreciação acumulada: saldo inicial do período, depreciações, baixas e saldo final do período; - Conferir os saldos iniciais com os saldos finais dos papeis de trabalho do ano anterior; e - Conferir os saldos finais com o razão geral.	Balancete Contábil por grupo de contas (imobilizado); Razão Geral e Relatório do Setor de Patrimônio.
Existência Física	1. Obter a listagem individual dos bens do ativo imobilizado, com data-base do fim do período a que se refere as demonstrações financeiras conferir soma da listagem; 2. Conferir a soma dessa listagem com o saldo final de custo do período; 3. Inspeção física, tanto in-out quanto out-in.	Relatório do Setor de Patrimônio.

Continua

Continuação

Teste de auditoria	Objetivo	Direcionador
Teste de Aquisições (2016-2021)	1. Confrontar o total das aquisições efetuadas com a respectiva informação no teste de movimentação. 2. Selecionar itens para voucher e executar os seguintes procedimentos: - Confrontar o valor selecionado com a documentação fiscal suporte e verificar, por exemplo, se está em nome da entidade; - Inspeccionar a documentação de compra (NF, requisição de compra, contrato, mapa de licitação, cotações etc); - Averiguar as aprovações de compra segundo a política interna da entidade. - Nos casos de construção própria, checar se os custos correlatos foram ativados no imobilizado (matéria-prima, mão de obra direta e gastos gerais de construção).	Relatório do Setor de Patrimônio
Teste das manutenções e reparos	1. Investigar se os gastos com reparos e manutenções não prolongam a vida útil do bem e, logo, devem ser considerados como despesa do período; 2. Selecionar itens para voucher e inspeccionar a documentação comprobatória referente.	Relatório do Setor de Patrimônio
Teste da depreciação	1. Verificar se a vida útil determinada para cada classe de ativo imobilizado é coerente e está consistente com o ano anterior; 2. Verificar se o método de depreciação tem embasamento nos princípios contábeis; 3. Verificar a razoabilidade da classificação da depreciação nas contas de custo de produção e despesa do período; 4. Efetuar o cálculo global da depreciação, por classe de conta; 5. Analisar a prática de aplicação de teste de recuperabilidade.	Relatório do Setor de Patrimônio
Teste das Baixas	1. Confrontar o total das baixas efetuadas com a respectiva informação no teste de movimentação; 2. Selecionar itens para voucher e executar os seguintes procedimentos: - Inspeccionar registros individuais e conferir os cálculos de custo e de depreciação acumulada; - Inspeccionar autorização da baixa, conforme política interna da entidade; - Inspeccionar, para os itens alienados, a documentação comprobatória, identificando o valor da transação e dos lançamentos correspondentes, e se o valor da venda é razoável; e - Selecionar alguns dos itens alienados e verificar se estes foram baixados do ativo imobilizado.	Relatório de adição e baixa e Relatório do Setor de Patrimônio

Continua

Continuação

Teste de auditoria	Objetivo	Direcionador
Teste de verificação de propriedade e ônus sobre imóveis	<ol style="list-style-type: none"> 1. Obter certidões negativas; 2. Verificar nessas certidões se os imóveis estão em nome da entidade e se não existem ônus sobre os mesmos; 3. Caso existam ônus, averiguar se a transação foi adequadamente aprovada; 4. Caso o imóvel tenha sido dado em garantia, verificar se o objeto que deu ensejo a garantia (financiamento, por exemplo) foi registrado no passivo e se essa informação foi divulgada em nota explicativa. 	Relatório do Setor de Patrimônio
Teste de verificação de apresentação e divulgação em Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis (classe dos ativos imobilizados)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; 2. Os métodos de depreciação utilizados; 3. As vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas; 4. O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; 5. A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando: adições; alienações; aquisições por meio de combinações do setor público; 6. Aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 44, 54 e 55 e perdas por redução ao valor recuperável de ativos (se houver) reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso; 7. Perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso; 8. Reversão das perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme caso; 9. Depreciações; 10. Variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis da moeda funcional para a moeda de apresentação, incluindo a conversão da operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; 11. A existência e os valores de restrições a ativos imobilizados oferecidos como garantia de obrigações; 12. O valor dos custos reconhecidos no valor contábil de item do ativo imobilizado durante a sua construção; 13. O valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados; e 14. Se não for divulgado separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, perdidos ou abandonados, incluído no resultado do período. 	Relatório do Setor de Patrimônio

Fonte: elaboração própria, com base em Almeida (2010); Boynton, Jonhson e Kell (2000); TCU (2016); MCASP (2021).

Em observância ao Quadro 24, considera-se relevante salientar que o Teste de Movimentação integra o Teste de Detalhes constante do Manual de Auditoria Financeira do TCU (p. 158, item 476, quadro 16) e é equivalente ao Teste de Detalhes de Saldos elencado por Boynton, Johnson e Kell (2002). Além disso, é oportuno salientar que a exigência se encontra no MCASP (p. 225, item 11.1).

O Teste de Existência Física é equivalente ao Teste de Inspeção (p. 158, item 476 quadro 16, do TCU). Esse teste se encontra elencando na obra de Almeida (2017). A exigência referente ao Teste de Aquisição pode ser consultada na NBC TSP 07 (item 89, subitens “b” e “c”); na literatura, pode-se consultar a obra de Almeida (2010, p. 267-268).

Quanto ao Teste Manutenções e Reparos, sua exigência pode ser verificada no MCASP (p. 235, item 11.5) e na NBC TSP 07 (item 88, subitem vii); já na literatura, pode-se verificar o teste no livro de Almeida (2010, p. 268).

O Teste de Depreciação, por sua vez, pode ser consultado no MCASP (p. 235 item 11.5); na NBC TSP (item 88, subitem vii) e em Almeida (2010, p. 268).

Já a exigência do Teste das Baixas, que integra o Teste de Detalhe do TCU (p. 158 item 476, quadro 16), pode ser verificada em NBC TSP (item 88, subitem e; ii) e em Almeida (2010).

O Teste de Verificação de Propriedade e Ônus sobre Imóveis pode ser verificado em Almeida M.C. (2010, p. 270) e a sua exigência consta da NBC TSP 07 (item 89, subitem “a”). Por fim, o Teste de Verificação de Apresentação e Divulgação em NE das Demonstrações Contábeis (Classe dos Ativos Imobilizados) pode ser verificado no MCASP (p. 235, item 11.5) e na NBC TSP 07 (item 88, subitens a, b, c, d, e, v, vi, vii, viii. Item 89, subitens “a” e “b”).

Convém ressaltar que observando as normas específicas para o ativo imobilizado – como a NBCTSP 07 –, o presente estudo almeja, além das contribuições científicas, colaborar também tecnicamente com a entrega à UnB de um Guia de Boas Práticas; esse modelo poderá ser aplicado em qualquer tipo de conta contábil com a devida adequação, além de poder ser usado por outras universidades.

Para atingir os objetivos propostos, a próxima seção se inicia abordando o ferramental que será utilizado para calcular a variação anual média e identificar algumas estatísticas para a população (o ativo imobilizado), a exemplo da média aritmética, o desvio padrão, máximos e mínimos do ativo imobilizado da UnB para o recorte de 2016 a 2021.

VI Análise de conteúdo das fases 2 e 3: essas etapas oferecem a oportunidade de refletir sobre alguns dos resultados da intervenção. Conforme o andamento do estudo, por meio

da análise de conteúdo foram analisadas a segunda e a terceira etapas. Reitera-se o uso de critérios semânticos para construir uma categoria analítica construída *a posteriori*.

- VII Fase 4 – Resultados da Intervenção e devolutiva para o DAF/UnB: ao final da etapa sete, previu-se, como forma de devolutiva, novo Encontro de Reflexão. O encontro aconteceu no dia 10 de janeiro de 2023. Estavam presentes na reunião: Prof. Abimael de Jesus Barros Costa, Decano de Administração (DAF); Betânia Moraes Goudinho de Sousa, Auditora Chefe Substituta (AUD); Antônio Márcio Lopes Bezerra, Diretor de Contabilidade e Finanças (DCF) e Guilherme Luís da Costa, Coordenador da Coordenadoria de Informações Contábeis (CIC).
- VIII Discussões: depois de se analisar o conteúdo do desenvolvimento da intervenção é hora de discutir-se entre prática e teoria. Nessa fase, os pesquisadores contam com suporte teórico para compreender os achados. É nesse momento que a pesquisa termina e a compreensão analítica é demonstrada pela prática, pelos fundamentos teóricos e vice-versa. Em 11 de janeiro de 2023 foi entregue ao DAF o Plano de Ação para o Ativo Imobilizado da UnB;
- IX Considerações Finais: nessa etapa, a autora tece um comentário final sobre a pesquisa realizada, destacando os principais achados e enfatizando a contribuição de sua pesquisa para a academia, para a sociedade e, especialmente, para a UnB.

3 ANÁLISE DE DADOS

Tendo por base os conceitos acordados no referencial teórico e seguindo a metodologia proposta para esta pesquisa, primeiramente, apresentam-se, na Tabela 1 e na Tabela 2, a área física e os componentes institucionais da UnB (2020). Na sequência, elaborou-se a Tabela 3 para verificar o valor total do ativo imobilizado da Universidade. Para tal, extraíram-se as informações dos demonstrativos contábeis – Balanço Patrimonial e Notas Explicativas, no período de 2016 a 2021.

Tabela 1 – Área física dos Campi: UnB Darcy Ribeiro, UnB Planaltina, UnB Gama e UnB Ceilândia, 2020

Denominação	Darcy Ribeiro (m ²)	Planaltina (m ²)	Gama (m ²)	Ceilândia (m ²)
Área Total	3.950.579	301.847	335.534	199.449
Área Construída Completa	486.796	12.092	12.905	9.860
Área Construída Descoberta	115.122	167	1.616	1.616
Área Total Construída	601.918	12.080	12.905	9.860
Área Não Construída	3.351.111	289.767	322.629	189.639
Urbanizada	1.818.854	9.055	4.292	7.799
Não Urbanizada	1.760.750	280.712	318.337	181.839
Área de Ocupação	370.975	15.100	16.131	12.325

Fonte: Anuário Estatístico da UnB (2021). ANUÁRIO ESTATÍSTICO 2021, ano-base 2020 | ANUÁRIO ESTATÍSTICO 2021, ano-base 2020 (anuário2021.netlify.app).

Tabela 2 – Componentes Institucionais da UnB (2020)

Componentes Institucionais	Total	Componentes Institucionais	Total
Decanatos	08	Secretarias	04
Institutos	12	Órgãos Complementares	06
Faculdades	14	Órgãos Diversos	10
Departamentos	53	Hospital Universitário	01
Centros de Pesquisa	12	Hospital Veterinário	02
Centros de Ensino e Pesquisa	04	Bibliotecas	04
Núcleos	36	Fazenda Água Limpa	01
		Campi	04

Fonte: Fonte: Anuário Estatístico da UnB (2021). Capítulo 2 Dados gerais | ANUÁRIO ESTATÍSTICO 2021 ano-base 2020 (anuário2021.netlify.app).

De acordo com o Relatório de Gestão da UnB (2021), a Instituição atua em todas as áreas do conhecimento (Ciências Exatas e da Terra; Ciências Biológicas; Engenharias;

Ciências da Saúde; Ciências Agrárias; Ciências Sociais Aplicadas; Ciências Humanas (Linguística, Letras e Artes; e multidisciplinar). Conforme a Tabela 1 e a Tabela 2, nota-se que a estrutura da UnB é composta por quatro Campi – Darcy Ribeiro, Planaltina, Ceilândia e Gama –, os quais, juntos, totalizam 12 institutos, 14 faculdades, 55 departamentos, 17 centros, oito decanatos, quatro secretarias e/ou assessorias, oito órgãos complementares, cinco órgãos auxiliares, dois hospitais veterinários, uma fazenda, uma Biblioteca Central e cinco Bibliotecas Setoriais.

Entre os *Campi*, o Darcy Ribeiro possui a maior área de ocupação, com 370.975 m², já o *Campus* que possui a menor área de ocupação é o da Ceilândia com 12.325 m². Na Tabela 3 é apresentado o valor total do ativo imobilizado (móveis e imóveis) da UnB referente ao período de 2016 a 2021.

Tabela 3 – Total do Ativo Imobilizado da UnB (2016-2021). Valores brutos expressos em Bi R\$

Ano	Saldo Bruto Bens Móveis	Depreciação Bens Móveis	Redução ao Valor Recuperável Bens Móveis	Bens Móveis	Saldo Bruto Bens Imóveis	Depreciação Bens Imóveis	Redução ao Valor Recuperável Bens Imóveis	Bens Imóveis	Total Ativo Imobilizado
2016	413.389	- 125.599	-	287.789	6.922.245	-3.471	-	6.918.773	7.206.563
2017	437.945	-114.159	-	323.776	6.927.990	-21.042	-	6.906.948	7.230.724
2018	439.388	-133.047	-	306.341	7.025.033	-35.142	-	6.989.890	7.296.231
2019	451.327	-152.731	-	298.597	7.273.528	-73.284	-	6.974.931	7.273.528
2020	461.201	-168.230	-	292.971	7.056.840	-82.019	-	6.974.821	7.267.792
2021	447.674	-179.168	-	268.506	7.050.247	-86.827	-	6.963.420	7.231.926

Fonte: elaborado pela autora com base nos Balanços Patrimoniais de 2016 a 2021 da UnB. Decanato de Administração (DAF) -- Demonstrações Contábeis – Demonstrações Contábeis (unb.br).

Para analisar o ativo imobilizado, o recorte temporal escolhido (2016-2021) abrange o período posterior à implementação das regras do Procedimento de Contabilidade Patrimonial (PCP), conforme a Portaria STN n. 548/2015, que trata da aprovação do Plano de Implementação do Procedimento de Contabilidade Patrimonial (PIP-CP), que estabelece os requisitos para os procedimentos patrimoniais que devem ser seguidos para a consolidação das contas públicas. O plano estabelece prazos obrigatórios para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais: 2021 – para a União; 2022 – para o Distrito Federal e os Estados; 2023 – para Municípios com mais de 50.000 habitantes; 2024 – para Municípios com menos de 50.000 habitantes. É oportuno ressaltar que se trata de boa prática para manter a continuidade do processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais. (Brasil, 2015)

Observa-se na Tabela 3 que o valor líquido do ativo imobilizado (móvel) representa, no ano de 2021, 3,72% do total do ativo da Universidade. Já os bens imóveis representam, no mesmo ano, 96,28% do total do ativo imobilizado.

Para fins deste estudo, julga-se relevante verificar algumas estatísticas para a população (o ativo imobilizado), a exemplo da média aritmética, desvio padrão, máximo e mínimo do ativo imobilizado (bens imóveis) para o recorte de 2016 a 2021. Inicialmente, apresenta-se o Quadro 25, no qual são elencados os três passos seguidos para realizar o deflacionamento (Aplicação em Python). O índice utilizado para corrigir esses valores foi o IPCA acumulado do ano de 2021.

Quadro 25 – Construção dos deflatores (2016-2021) – IPCA ano base (2021)

Passo 1	Seleção dos dados e índice a ser utilizado	# Valores nominais dos imobilizados de 2016 a 2021 (em milhões) imob_2016a2021 [6919000,6907000,6989891,6974931,6974821,6963420] # IPCA_acumulado de 2016 a 2021 IPCA_acumulado = [6.29,2.95,3.75,4.31,4.52,10.06]
Passo 2	Construção do Deflator	deflatores = [IPCA_acumulado[0]+100]
Passo 3	Obtenção dos valores reais	# Obtendo os valores reais deflator_2020 = deflatores[20] # Definindo deflator base for i in range (0, 21): valor_real = deflator_2020 * imobilizado[i]/deflatores[i] valores_reais.append(valor_real) valores_reais

Fonte: elaboração própria, com base nos dados da pesquisa (aplicação em Python).

Depois da construção dos deflatores, construiu-se, a partir dos dados gerados em Python, a Tabela 4, na qual constam os valores dos ativos imobilizados (2016-2021), deflacionados pelo IPCA de 2021 e algumas estatísticas para a população.

Tabela 4 – Ativo Imobilizado (Bens Imóveis) da UnB (2016-2021). Valores expressos em Bi R\$

Bens Imóveis						
(Valores deflacionados)						
Ano	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Valor Deflacionado (IPCA 2021)	8.867.733	8.598.692	8.387.359	8.023.591	7.676.487	6.963.420
Estatísticas da População						
(2016-2021)						
	Média	Desvio-Padrão	Mínimo	Máximo		
	8.086.214	632.001	6.963.420	8.867.733		

Fonte: elaboração própria, com base nos dados da pesquisa (aplicação em Python).

A Tabela 4 mostra que a média aritmética do ativo imobilizado da UnB dentro do período estudado é de R\$ 8.086.214,24. Quanto à variabilidade da variável estudada, o desvio padrão foi de R\$ 632.001,99. Diante desses dados, nota-se que o ano de 2021 apresentou o menor valor mínimo do ativo imobilizado dentro do período de 2016 a 2021, com R\$ 6.963.420,00. O ano com o maior valor no período estudado foi 2016, que apresentou o imobilizado máximo de R\$ 8.867.733,68.

Com o propósito de verificar os bens que compõem o valor do ativo imobilizado (bens imóveis), foram elaboradas a Tabela 5 e a Tabela 6, que apresentam a composição do ativo imobilizado (bens imóveis) e a composição dos Bens de Uso Especial da UnB em 31/12, de 2016-2021, nessa ordem. Importa salientar que para a construção das referidas tabelas, primeiro buscou-se, no *site* da UnB, as notas explicativas às demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro dos anos de 2016 a 2021. Na sequência identificou-se a nota explicativa pertinente ao ativo imobilizado. Por fim, coletou-se e registrou-se a composição e os saldos correlacionados divulgados nas notas explicativas da Universidade.

Tabela 5 – Composição dos Bens Imóveis da UnB em 31/12 de 2016-2021. Valores em Bi de R\$

Bens Imóveis	Saldo					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Bens de Uso Especial	6.899.000	6.906.000	6.990.143	7.000.983	7.000.983	7.026.352
Bens Dominicais	-	-	-	-	-	-
Bens Imóveis em Andamento	23	22	34.553	46.895	55.518	23.557
Benfeitorias em Propriedades de Terceiros	-	-	155	155	155	155
Instalações	-	-	179	179	179	179
Demais Bens Imóveis	-	-	4	4	4	4
Total s/ Depreciação	6.928.000	6.928.000	7.025.033	7.052.212	7.056.839	7.050.247
Depreciação Acumulada	(21)	(3)	(35.142)	(72.284)	(82.019)	(86.827)
Total Líquido	6.907.000	6.925.000	6.989.891	6.979.928	6.974.820	6.963.420

Fonte: elaborado pela autora, com base nas Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas da UnB (2016-2021).

Na UnB, os bens imóveis de uso especiais representam 99% do total. Os imóveis em construção, em 2021, diminuíram aproximadamente 57,57% (aproximadamente R\$ 32 milhões) em função da entrega das obras e da reclassificação ou baixa do saldo referente à manutenção dos imóveis correspondentes. O valor total de imóveis é de cerca de sete bilhões de reais. O valor da depreciação equivale a aproximadamente 1,23% do valor bruto (aproximadamente R\$ 86,8 milhões), sendo assim, o grau de depreciação é baixo. Os cálculos são realizados pela Secretaria de Patrimônio da União (SPU), com lançamentos contábeis mensais realizados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (UnB, 2021).

Em face do exposto, é oportuno ressaltar que conforme consta da Seção 1 da Portaria Interministerial n. 322, de 23 de agosto de 2001, do Ministério da Fazenda, os Imóveis de Uso Especial da União são considerados imóveis de propriedade da União; da mesma forma, os imóveis de terceiros que a União utiliza, os imóveis de propriedade das Fundações e Autarquias e os imóveis das Empresas Estatais dependentes, nos termos da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.

Em observância à Tabela 5, nota-se que entre os bens imóveis, os Bens de Uso Especial apresentam o maior valor, partindo de R\$ 6.899.000, em 2016, chegando a R\$ 7.026.352, em 2021. A composição desses valores (2021) será demonstrada na Tabela 6.

Tabela 6 – Composição de Bens de Uso Especial da UnB em 31/12 de 2016-2021. Valores em Bi de R\$

Bens de Uso Especial	Saldo					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Terrenos, Glebas	nd	nd	3.812.112	3.812.112	3.812.112	3.812.112
Imóveis de Uso Educacional	nd	nd	1.549.858	1.549.858	1.549.858	1.521.532
Imóveis Residenciais e Comerciais	nd	nd	1.549.350	1.549.350	1.549.350	1.549.350
Outros Bens Imóveis de Uso Especial	nd	nd	52.907	52.907	52.907	63.880
Edifícios	nd	nd	17.340	17.340	17.340	70.902
Fazendas, Parques e Reservas	nd	nd	8.576	8.576	8.576	8.576
Total	-	-	6.990.143	6.990.143	6.990.143	7.026.352

Fonte: elaborado pela autora, com base nas Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas da UnB.

Legenda: nd = informações não divulgadas em notas explicativas.

Conforme a tabela 6, convém ressaltar que não foram localizados dados para os exercícios de 2016 e 2017 nas respectivas demonstrações contábeis, nota-se, conforme a tabela 5, que esses dados foram divulgados somente com o valor total, não sendo possível, dessa forma, identificar a composição do total dos bens imóveis de uso especiais para 2016 e 2017. Tendo em vista os dados de 2021, elencados na Tabela 6, é possível observar que entre os bens de Uso Especial os Terrenos/Glebas têm a maior representatividade, com 54,25% do total desses bens. Na sequência, têm-se os Imóveis Residenciais e Comerciais, que representam 22,05%, seguidos dos bens de Uso Educacional, representando 21,65%. Por fim, têm-se Edifícios, Outros Bens Imóveis de Uso Especiais e Fazendas, Parques e Reservas, com 1,0%, 0,91% e 0,14%, respectivamente.

Conforme dados do Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial (SPIUNET) – sistema que abriga os dados cadastrais de imóveis classificados como uso especial quanto à sua destinação no âmbito da SPU, que tem como usuários servidores da SPU (órgão central em Brasília e nas Superintendências do Patrimônio da União nos Estados) e servidores dos setoriais de patrimônio imobiliário dos órgãos que compõem a administração pública federal (direta e indireta) – os bens de Uso Educacional, objeto do presente estudo, estão distribuídos por *Campi*, conforme apresentado no Quadro 26.

Quadro 26 – Imóveis de Uso Educacional da Universidade de Brasília

Campus Darcy Ribeiro/UnB					
RipUtilização	Complemento	Área Construída	Idade Aparente em anos	Valor da Benfeitoria	Reavaliação/ Depreciação
9701335905007	Anexo Centro Interdisciplinar de Estudos em Transportes	801,00	Entre 10 e 20	1.395.492,38	-
9701335965000	Laboratório de Ensino e	1.129,41	Acima de 20	907.170,29	(160.206,94)

	Pesquisa da Faculdade de Agronomia e Veterinária				
--	--	--	--	--	--

Continua

Continuação

Campus Darcy Ribeiro/UnB					
RipUtilização	Complemento	Área Construída	Idade aparente em anos	Valor da Benfeitoria	Reavaliação/ Depreciação
9701335975005	Bloco de Salas de Aula Norte	1.265,00	Entre 5 e 10	11.920.111,24	12.061.334,54
9701335985000	Bloco de Salas de Aula Sul	7.305,00	entre 5 e 10	15.383.330,75	542.299,07
9701335995006	Centro de Atendimento e Estudos Psicológicos-CAEP	2.268,72	Entre 5 e 10	5.131.463,64	(51.609,92)
9701336005000	Centro Interdisciplinar de Estudos em Transportes	1.443,00	acima de 20	2.928.201,94	(165.070,04)
9701336015005	Biblioteca Central	16.200,00	acima de 20	48.449.516,32	5.725.473,74
9701336095009	Cebraspe - Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação	4.314,00	entre 10 e 20	9.521.447,00	810.226,89
9701336115000	Dep. de Ciência da Computação e Dep. de Estatística	4.485,00	entre 5 e 10	12.965.759,28	3.410.078,93
9701336125005	Complexo das Artes	3.988,00	entre 10 e 20	6.941.411,00	545.550,68
9701336135000	Centro de Convivência Negra	141,00	acima de 20	360.782,32	43.158,10
9701336145006	Faculdade de Ciências da Saúde	18.018,00	acima de 20	28.711.790,12	4.647.199,61
9701336155001	Faculdade de Economia, Contabilidade e Administração	5.900,00	entre 5 e 10	18.493.907,09	5.9881.32,56
9701336165007	Faculdade de Educação 1	2.516,00	acima de 20	5.009.612,88	366.313,40
9701336175002	Faculdade de Educação 3	2.288,00	acima de 20	4.823.584,50	681.579,15
9701336185008	Faculdade de Educação 5	5.900,00	acima de 20	5.597.763,23	226.484,16
9701336195003	Faculdade de Direito	2.516,00	acima de 20	9.690.387,71	1.925.870,41
9701336205009	Faculdade de Tecnologia	2.288,00	acima de 20	26.024.243,67	6.652.170,82
9701336235005	Instituto de Ciências Biológicas	26.250,00	entre 10 e 20	43.957.112,19	13.020.128,99
9701336245000	Instituto de Ciências Sociais	4.850,00	entre 10 e 20	10.029.284,34	(1.206.336,79)
9701336255006	Instituto Central de Ciências	121.550,00	acima de 20	291.634.096,29	22.435.120,04
9701336265001	Instituto de Química	10.672,00	entre 10 e 20	21.282.879,32	(219.890,09)
9701336275007	Inst. de Ciência Política e Inst. de Relações Internacionais	4.485,00	entre 5 e 10	8.838.928,85	911.349,33
9701336285002	Laboratório de Termobiologia	648,00	acima de 20	147.224,23	(85.423,43)
9701336295008	Laboratório de Geocronologia	1.505,00	entre 5 e 10	3.121.045,13	(96.395,35)
9701336305003	Observatório de Sismologia	1.866,00	entre 10 e 20	2.996.929,33	(584.315,58)
9701336315009	Maloca	994,30	entre 5 e 10	1.372.356,08	(127.089,93)
9701336325004	Oficina de Maquete	842,00	acima de 20	200.813,85	(83.441,91)
9701336375001	Núcleo de Medicina Tropical	3.170,00	acima de 20	4.023.936,93	1.992.282,80
9701336385007	Pavilhão Oca II	944,00	acima de 20	331.546,39	369.764,03
9701336395002	Pavilhão Multiuso I	6.300,00	acima de 20	2.657.102,86	117.819,80
9701336405008	Pavilhão Multiuso II	4.320,00	acima de 20	6.427.451,42	808.926,04
9701336415003	Pavilhão Anísio Teixeira	2.945,00	acima de 20	4.817.608,01	41.961,67
9701336425009	Pavilhão João Calmon	2.945,00	acima de 20	4.817.608,01	41.961,67
9701336465000	Programa Infante Juvenil	712,00	entre 10 e 20	889.309,08	(3.176,21)
9701336665000	Faculdade de Educação Física	3.876,00	acima de 20	4.559.145,56	(589.886,72)
9701336885000	Laboratório do Enc	1.210,00	acima de 20	1.157.918,55	(3.859.443,82)
9701336895005	Laboratório de Fitopatologia	311,00	acima de 20	319.018,51	(992.026,68)
9701347385003	Unid. De Laboratórios De Ensino De Graduação FS	-	entre 5 e 10	2.564.075,77	3.820.163,25
9701347395009	Unid. De Laboratórios De	-	entre 5 e 10	2.564.075,77	3.820.163,25

Ensino De Graduação FT					
Campus Planaltina					
9701337415007	Unidade de Administração Acadêmica	4795,00	entre 5 e 10	9.371.768,87	-
9701337425002	Unidade de Ensino e Pesquisa	2287,76	entre 5 e 10	10.656.301,66	5.688.080,61
9701337445003	Unidade de Ensino e Pesquisa	2287,76	entre 5 e 10	4.968.221,05	(4.968.221,05)

Continua

Continuação

Campus Gama					
RipUtilização	Complemento	Área Construída	Idade aparente em anos	Valor da Benfeitoria	Reavaliação/ Depreciação
9701337375005	Unidade de Ensino e Administração	4795,00	entre 5 e 10	10.413.076,52	-
9701337385000	Unidade de Ensino e Docência	4485,00	entre 5 e 10	9.739.864,06	-
9701337335003	Unidade de Administração Acadêmica	4795,00	entre 5 e 10	10.413.076,52	-
9701337345009	Unidade de Ensino e Docência	4485,00	menor que 5	9.883.625,90	-

Fonte: Sistema de Gerenciamento de Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet) (2021).

De acordo com a SPI, a UnB possui atualmente 117 prédios cadastrados no Sistema de Gerenciamento de Imóveis de Uso Especial da União (SPIUnet); desse total, 45 são bens de Uso Educacional (conforme elencado no Quadro 26). Esses bens de uso educacional estão distribuídos entre os quatro *Campi* da Universidade, sendo: *Campus* Darcy Ribeiro – com a maioria (76); *Campus* Planaltina – com três; *Campus* Gama – com dois – e *Campus* Ceilândia – também com dois imóveis de uso educacional cadastrados no SPIUnet.

Importa observar que, conforme planilha disponibilizada pela SPU, os valores referentes a reavaliação e a depreciação, encontram-se na mesma coluna. Todavia, importar salientar que, conforme a NBC TSP 07 - no modelo de reavaliação, o item do ativo imobilizado no qual o valor justo possa ser mensurado de forma confiável, deve ser reconhecido pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação deduzido os valores de depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes (CFC, 2017).

À vista do exposto e buscando atender ao objetivo do estudo, o Quadro 27 apresenta, conforme dados extraídos das Notas Explicativas (NE) da UnB para o recorte de 2016 a 2021, os tratamentos contábeis no que tange aos procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação, evidenciação e depreciação dos bens imóveis da Universidade. Para tanto, toma-se por base o cenário da convergência aos padrões internacionais, buscando, assim, demonstrar de que forma ocorrem após a aprovação das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Quadro 27 – Método de reconhecimento, mensuração, avaliação, evidenciação e depreciação do ativo imobilizado (Bens imóveis de Uso Especial) da UnB cadastrados no SPIUnet (2016 – 2021)

Ano	Procedimento				
	Reconhecimento	Mensuração	Avaliação	Reavaliação	Depreciação
2016	Não consta	Não consta	Não consta	Não consta	Parábola de Kuentzle
2017	Inicialmente são reconhecidos pelo valor de aquisição, construção ou produção. Os gastos posteriores a aquisição, construção ou produção são incorporados ao valor do imobilizado, desde que tais gastos aumentem a vida útil do bem e sejam capazes de gerar benefícios econômicos futuros. Se os gastos não gerarem tais benefícios, eles são reconhecidos diretamente como variações patrimoniais diminutivas do período.	Não consta	Valor de Custo no Momento da Aquisição.	Não consta	Não consta
2018	Não consta	Não consta	Não consta	Não consta	Baixo grau de depreciação, pois depende de implementações no sistema SPIUNET da Secretaria de Patrimônio da União (SPU).
2019	Não consta	Não consta	Não consta	Não consta	Baixo grau de depreciação. O cálculo é feito no sistema SPIUNET, gerido pela Secretaria de Patrimônio da União (SPU), com lançamentos contábeis mensais realizados pela STN.
2020	Não consta	Não consta	Não consta	Não consta	Idem 2019
2021	Não consta	Não consta	Não consta	Não consta	Idem 2019

Fonte: elaboração própria, com base nas Notas Explicativas da UnB (2016-2021).

Em observância ao Quadro 27, importa salientar que, conforme a Parte II – Procedimentos de Contabilidade Patrimonial do MCASP –, após o reconhecimento inicial, uma entidade que detém um ativo deve optar por avaliá-lo usando um modelo de custo, no qual o

item do ativo é evidenciado pelo custo, menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumulado, ou método de reavaliação, em que um item do ativo deve ser expresso pelo seu valor reavaliado menos qualquer depreciação acumulada subsequente e redução ao valor recuperável. Portanto, é importante ressaltar que independentemente do padrão de avaliação escolhido, caso ocorra redução do valor recuperável, o padrão deve ser reconhecido.

Conforme a NE do ano de 2016, o método de depreciação utilizado foi o Método da Parábola de Kuentzle, que distribui a depreciação ao longo da vida útil da benfeitoria, segundo as ordenadas de uma parábola, apresentando as menores depreciações na fase inicial e maiores na fase final, o que é compatível com o desgaste progressivo das partes de uma edificação. O cálculo é realizado de acordo com a seguinte equação:

$$Kd = (n^2 - x^2) / n^2, \text{ onde:}$$

Kd = coeficiente de depreciação

n = vida útil da acessão

x = vida útil transcorrida da acessão

Nesse caso, a vida útil será definida com base no informado pelo laudo de avaliação específico ou, na sua ausência, por parâmetros predefinidos pela SPU, segundo a natureza e características dos bens imóveis. Nos casos de bens reavaliados, independentemente do fundamento, a depreciação acumulada deve ser zerada e reiniciada a partir do novo valor.

Quanto à reavaliação, conforme informado na NE do exercício de 2017, segundo a Portaria Conjunta STN/SPU n. 3/2014 (Atualização de Bens Imóveis da União), atualizada em 12 de agosto de 2020, os valores dos bens imóveis de uso especial da União, autarquias e fundações públicas federais aos quais seja aplicado, a título de benfeitoria, o valor percentual igual ou superior ao estipulado pela SPU; aqueles em que houver alteração de área construída, independentemente do valor investido; aqueles que tiverem comprovada a ocorrência de quaisquer sinistros, tais como incêndio, desmoronamento, desabamento, arruinamento, entre outros – deverão ser reavaliados.

Ainda de acordo com a referida NE, os valores dos bens imóveis, para fins contábeis, são atualizados sistematicamente, a cada ano, na data base de 31 de dezembro, independentemente da classificação, considerando os parâmetros e características específicos dos imóveis e preços unitários regionais, atualizados periodicamente. Durante o ano de 2017 houve reavaliação de 19 Registros Imobiliários Patrimoniais (RIP), que totalizaram o valor de R\$ 46.893,60 para os bens imóveis da SPIUNET.

Conforme a NE do ano de 2018, cerca de 0,50% – correspondentes a R\$ 35 milhões – foram depreciados do total dos bens imóveis (aproximadamente R\$ 7 bilhões), o que demonstra baixo grau de depreciação, dado que depende de implementações no sistema SPIUNET da (SPU).

A partir da NE de 2019, nota-se que o cálculo passa a ser feito no sistema SPIUNET, gerido pela SPU, com lançamentos contábeis mensais realizados pela STN. Todavia, a referida NE informa que ainda há baixo grau de depreciação.

Importa ressaltar que em consonância com a NE de 2021, na UnB, os bens imóveis de uso especial representam 99% do total. Os bens imóveis em andamento tiveram redução de aproximadamente 57,57% (cerca de R\$ 32 milhões), em 2021, decorrente de entrega de obras e de reclassificação ou baixa dos saldos referentes às manutenções dos respectivos bens imóveis. O total dos bens imóveis é de aproximadamente R\$ 7 bilhões. O valor depreciado corresponde a 1,23% do valor total (aproximadamente R\$ 86,8 milhões), o que demonstra ainda baixo grau de depreciação. O cálculo é feito pela SPU, com lançamentos contábeis mensais realizados pela STN.

Assim sendo, convém observar que o objetivo principal das demonstrações contábeis é fornecer aos usuários as informações sobre a situação econômico-financeira da Universidade – a sua situação patrimonial, o seu desempenho e seus fluxos de caixa, em determinado período ou exercício financeiro. No entanto, de acordo com as informações extraídas das NEs do período de 2016 a 2021, os tratamentos contábeis, no que tange aos bens imóveis da Universidade, têm sido divulgados de forma parcial, o que possibilita inferir, teoricamente, que há carência de estudos que possam auxiliar a Instituição no que se refere à adequação ao que preceitua a NBC TSP 07, que prevê o reconhecimento de ativos imobilizados para que os usuários das demonstrações financeiras possam identificar informações sobre os investimentos de uma entidade nessa classe de ativos e suas alterações.

À vista das informações expostas no Quadro 27, faz-se necessário verificar no PAIN e no RAIN os testes de auditoria planejados e executados no ativo imobilizado para o recorte de 2016 a 2021 (Quadro 28).

Quadro 28 – Testes de auditoria dos imóveis da UnB planejados e executados no período de 2016 a 2021

Ano	Auditoria planejada (PAINT)	Auditoria executada (RAINT)
2016	Não Consta.	Não Consta.
2017	Gestão imobiliária.	Gestão imobiliária.
2018	Manutenção de imóveis.	Manutenção de imóveis.

2019	Manutenção de imóveis da FUB – Nota Técnica AUD n. 03/2018.	Manutenção de imóveis da FUB – Nota Técnica AUD n. 03/2018.
2020	Gestão Patrimonial (bens móveis e imóveis).	Gestão Patrimonial (bens móveis e imóveis).
2021	Avaliar o rito de vendas dos Imóveis da UnB previstos nos Editais 1 e 2/2021.	Avaliar o rito de vendas dos Imóveis da UnB previstos nos Editais 1 e 2/2021.

Fonte: PAIN e RAIN de 2016 a 2021 da UnB.

Conforme o Quadro 28, as citações ao estudo de Rodrigues *et al.* (2020) foram consideradas relevantes, dado que buscou verificar a conformidade das ações da Auditoria Interna da Universidade de Brasília com o referencial técnico aprovado pela Instrução Normativa n. 3, de 9 de junho de 2017, da Controladoria-Geral da União. A pesquisa qualitativa foi realizada por meio de entrevistas e análise documental do Plano de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna de 2018 para determinar a conformidade da auditoria interna da UnB com a IN 3/2017. Os resultados alcançados indicam que a Auditoria Interna da UnB tem buscado adequar os princípios e diretrizes da IN e aprovado as seguintes ações: a) aprovação do regimento interno próprio; b) aprovação do plano anual de auditoria interna (PAINT), baseado em riscos; c) execução das ações previstas no (PAINT); d) apresentação dos resultados das ações do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAIN). Destaque-se que a conduta que consta do relatório anual sobre a atividade de auditoria interna da Universidade obedece parcialmente à instrução normativa.

Consoante o tema do estudo anterior, e observando o Quadro 28, é possível inferir teoricamente que existe carência por parte da Universidade no que tange à realização dos testes substantivos em seu ativo imobilizado que, segundo Lima (2002), são testes que se dividem em testes de detalhes das transações e saldos e procedimentos de revisão analítica. Os testes de detalhes das transações e saldos são aplicados com a finalidade de reunir evidências que demonstrem que as transações e os saldos apresentados nas demonstrações contábeis estão corretos. Esses testes objetivam assegurar ao auditor a suficiência, a exatidão e o devido suporte documental para os saldos dotados de relevância, apresentados nas demonstrações contábeis.

Do exposto, verifica-se que os testes substantivos são aplicados para identificar a ocorrência ou não de erros na contabilização das transações contábeis e, conseqüentemente, suas implicações nos saldos das contas das demonstrações contábeis. De maneira mais ampla, a aplicação dos testes substantivos busca atender a alguns objetivos – da Existência, que busca verificar se o componente patrimonial existe em certa data; o da Mensuração, Apresentação e Divulgação, que busca verificar se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Oportuno salientar que na aplicação dos testes substantivos se utiliza também de procedimentos de auditoria, como a aplicação de alguns testes, conforme elencados por Attie (2018) – exame e contagem física que consiste na verificação *in loco* que proporcionará a existência física do objeto ou do item examinado. Nesse teste, observa-se a quantidade, a constatação visual, identificação, autenticidade e qualidade. Investigação minuciosa – que é o exame em profundidade da matéria auditada –, que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida, entre outras. Exame de escrituração – que é a técnica utilizada para a constatação da veracidade das informações contábeis. Esse é o procedimento de auditoria usado para o levantamento de análises, composições de saldo, conciliações etc.

Em 2018, a CGU realizou a Auditoria Anual de Contas da FUB, referente ao exercício de 2017, que resultou no Relatório CGU 201800639, entregue à UnB no dia 5/10/2018. Esse documento decorreu das seguintes avaliações: a) avaliação da gestão de uso dos espaços físicos da Universidade de Brasília quanto à eficiência e ocupação dos imóveis para atividades típicas da Universidade; b) regularidade do processo de escolha dos outorgados e a formalização dos contratos celebrados. O resultado da ação de auditoria se deu com a emissão das seguintes conclusões a respeito dos temas objetos de avaliação (fl. 4 do Relatório da CGU): “em relação à gestão do uso dos espaços físicos, constatou-se, entre outras impropriedades: (i) a ausência de estudos de demandas prévios às obras da Unidade; (ii) inexistência de procedimentos licitatórios para as outorgas de espaços físicos; (iii) incompatibilidade entre os valores de outorga e valor de mercado de mais de R\$ 1 milhão por ano; e (iv) ausência de pagamento, pelo CEBRASPE, pelo uso dos bens móveis, imóveis e intangíveis da FUB, em montante superior a R\$ 53,7 milhões”.

Importante ressaltar que, de forma complementar, a AUD da UnB realizou pesquisa em 30 Universidades Federais e analisou as principais auditorias realizadas no ano de 2020 em relação ao seu Mapa Estratégico (ME), quando foi constatado que a auditoria de Gestão Patrimonial (bens móveis e imóveis) está entre as mais realizadas pelas instituições investigadas.

Cabe destacar que a partir da ação de auditoria manutenção de imóveis buscou-se verificar a adequabilidade do controle dos procedimentos de manutenção de imóveis da FUB, cujo resultado foi a Nota Técnica 003/2018. Identificou-se no trabalho: a) ausência de manutenção preventiva relativa aos contratos por ordem de serviço; b) inexistência de documentação que estabeleça o fluxo do sistema de manutenção; c) deficiência na estrutura de documentação e de registro de informações do Sistema de Manutenção Predial; d) ausência de previsão orçamentária para os serviços de manutenção predial; e) ausência de

documentos comprobatórios acerca de valores no processo de pagamento referente ao contrato de hidráulica.

Em vista do exposto, nota-se a necessidade de analisar e propor os principais testes de auditoria financeira governamental, aplicáveis ao contexto dos ativos imobilizados da UnB, e produzir um Guia de Boas Práticas, que poderá ser aplicado em outros ativos e também ser utilizado por outras universidades.

4.1 RESULTADOS

Esta seção busca, de início, apresentar de forma sintética a estrutura do Instituto Central de Ciências (ICC), no que diz respeito à história, projetos e tecnologia construtiva. Na sequência, apresentam-se os achados do presente estudo.

4.2 ASPECTOS HISTÓRICOS DO INSTITUTO CENTRAL DE CIÊNCIAS DA UnB

O Poder Executivo editou a Lei n. 3.998, de 1961, para criar a Fundação Universidade de Brasília. A Companhia Urbanizadora da Nova Capital (Novacap) cedeu terreno para a construção. Considera-se oportuno salientar que a Instituição foi criada sob um regime de fundação para ter “um sistema administrativo mais flexível e mais prontamente eficaz” (Salmeron, 1998), o que a diferenciava da estrutura de autarquia das demais universidades existentes.

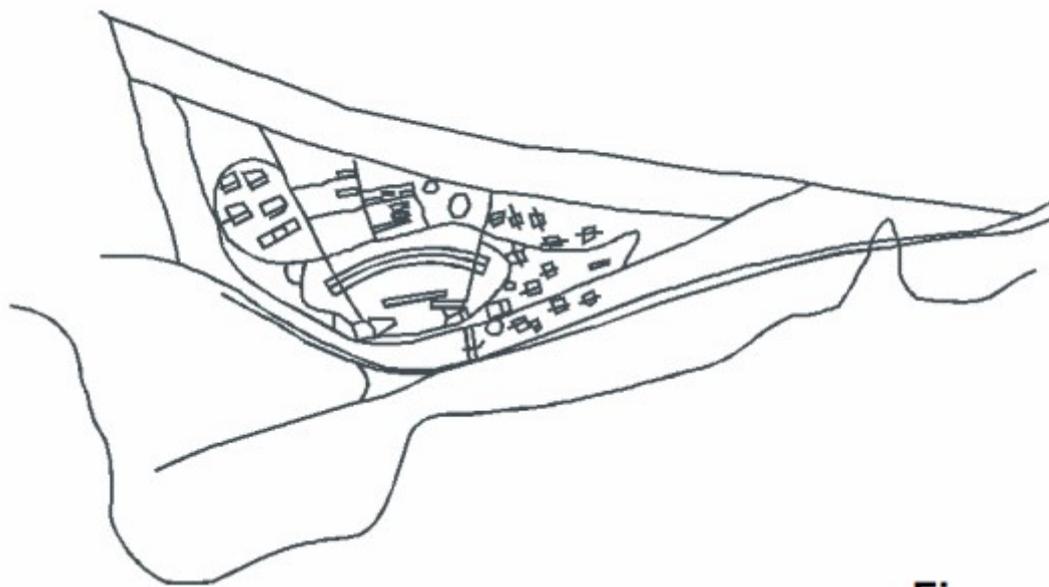
O projeto original da UnB baseava-se em sua organização integrando três modalidades de órgãos: institutos centrais, faculdades e órgãos complementares. O seu programa orientador previa que a Universidade teria, inicialmente, oito Institutos Centrais: Matemática, Física, Química, Biologia, Geociências, Ciências Humanas, Letras e Artes, que poderiam ser ampliadas posteriormente. Cada um deles seria dividido em departamentos, que formariam a unidade básica da Universidade, onde se reuniriam os docentes responsáveis, coletivamente, pelas atividades de ensino e pesquisa de cada especialização (Schlee, 2014).

De acordo com o Plano Diretor Físico do *Campus* Universitário Darcy Ribeiro (1998), nos anos de 1962-1964, o arquiteto Oscar Niemeyer dirigiu o Centro de Planejamento (CEPLAN) da Universidade, oportunidade em que desenvolveu os projetos do Instituto de Ciências (ICC), dos edifícios de apoio (os SGs) e da Praça Maior da Universidade (esse não foi executado); nessa Praça, seriam instaladas a Reitoria, a Biblioteca, o grande auditório das

Aulas Magnas. Também foi mantida a ideia de acesso principal desde a via L4 (acesso privilegiado com frente para o Lago Paranoá).

A Figura 7 mostra os primeiros riscos da adequação, por Niemeyer, em 1962, sobre a proposta inicial de Lúcio Costa para o *Campus* – denominado de *Campus Darcy Ribeiro*.

Figura 7 – Primeiros Riscos da Adequação, por Niemeyer, sobre a Proposta inicial de Lúcio Costa para o *Campus* (1962)



Fonte: CEPLAN (2022). Ceplan – Planejamento – Planejamento (unb.br).

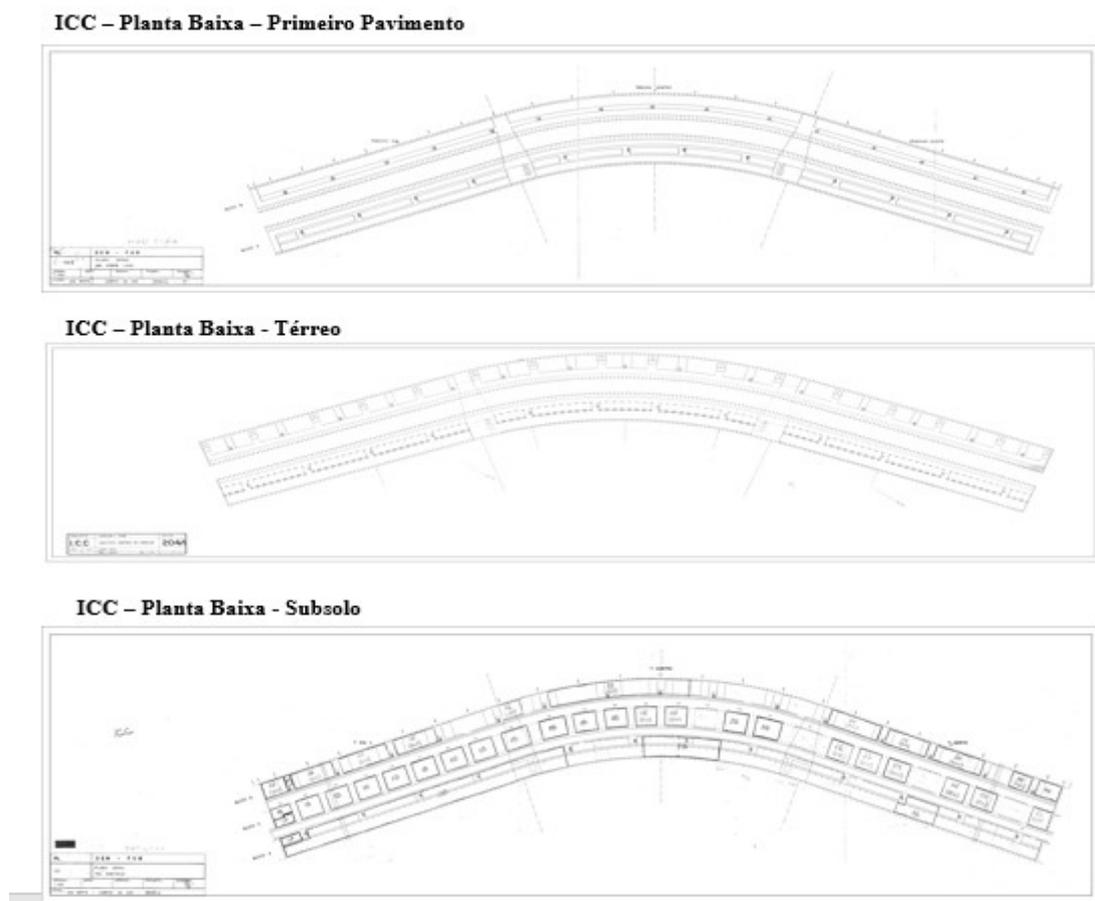
Ainda de acordo com o Plano Diretor de 1998, o projeto físico e a localização do ICC, conforme proposto e executado na época, criou um núcleo de ocupação em meio à grande gleba concedida para a sua fundação. Essa decisão provou ser valiosa para o planejamento da expansão da Universidade na direção norte-sul do núcleo central dominado pelo minhocão (nome pelo qual o ICC ficou conhecido). O padrão de distribuição dos demais edifícios é semelhante à proposta de Lúcio Costa: na escala geral da nova cidade universitária, no mosaico de setores urbanos, o sistema viário seria o principal divisor espacial.

Em um esboço posterior (1963), Niemeyer reestrutura as diferentes áreas do *Campus*, sempre utilizando o ICC como o edifício que regeria o plano de ocupação da cidade universitária. O conjunto habitacional da Colina, em construção à época, seria afastado desse núcleo principal, não havendo indicação de que, no futuro, viesse a ocupar a área total do *Campus*, além desse agrupamento central que gravitava em torno do ICC.

O edifício principal projetado e construído caracteriza-se por experimentos com pré-fabricação em concreto protendido – trabalho arrojado, ao mesmo tempo simples no uso de

materiais e instalações técnicas. A Figura 8 mostra as plantas baixa do primeiro pavimento, do térreo e do subsolo do ICC.

Figura 8 – Planta Baixa do ICC



Fonte: CEPLAN (2021). Ceplan – *Campus* Universitário Darcy Ribeiro (unb.br).

A Figura 9 mostra a planta baixa do ICC que foi construído entre os anos de 1962 e 1963.

Figura 9 – Imagens atuais do Instituto Central de Ciências (ICC) da UnB



Fonte: UnB Imagens – ACERVO – ICC – Instituto Central de Ciências.

Descrição: (a) Vista panorâmica ICC (2014); (b) Acesso ao ICC pela ala sul; (c) Corredores do ICC; (d) Subsolo do ICC (2022).

Os edifícios que foram construídos logo após o conjunto da Faculdade de Educação, tiveram a sua concepção considerando como princípios orientadores: a) prédios com um pavimento, pré-fabricados a partir da utilização de poucos elementos estruturais; b) espaço multifuncional, flexível e econômico, que tem a sua estrutura atual dividida da seguinte forma: SG1 – Instituto de Artes; SG2 e SG4 – Departamento de Música; SG8 – Auditório da Música; SG10 – o primeiro a ser concluído. Na atualidade, está ocupado pela Secretaria de Infraestrutura e o Centro de Dança da UnB.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou, sob a perspectiva da abordagem da Nova Sociologia Institucional, à luz do isomorfismo - conceito proposto por DiMaggio e Powell (1983) - que seria uma ferramenta de mudança estrutural aplicada em uma organização que passa a copiar práticas de outras organizações, verificar quais testes de auditoria financeira governamental devem ser aplicados no ativo imobilizado das universidades federais. Para tanto, o estudo buscou verificar para o período de 2016 a 2021 os tratamentos contábeis, no que tange aos procedimentos de reconhecimento, mensuração, avaliação e evidenciação dos bens imóveis de uso especial da Universidade de Brasília, quando considerou o cenário da convergência aos padrões internacionais, tencionando, assim, demonstrar como ocorre depois da aprovação das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Considera-se que a Teoria Institucional seja adequada para analisar o processo de convergência às IPSAS visto que essa verifica a pressão externa sobre a instituição e como as organizações interagem quanto à conformidade com o processo de institucionalização e por conseguinte, obter legitimidade, como um de seus benefícios (Sasso, 2017). Dentre as formas de isomorfismo, destaca-se aqui, o isomorfismo coercitivo, originário da pressão formal exercida por agentes externos com influência política sobre a organização. Observa-se na literatura que a CGU e o TCU exercem o papel de agentes externos no que tange as universidades federais brasileiras.

Os ativos imobilizados das instituições públicas estão entre os ativos mais valiosos da sociedade. Na UnB, os bens imóveis de uso especial, objeto deste estudo, representam 99% do total do ativo imobilizado da Instituição. Portanto, é extremamente importante controlar esses ativos por meio de procedimentos padronizados para protegê-los de possíveis fraudes e erros. O estudo do imobilizado público é um assunto que tangencia vários outros de grande importância; por exemplo, o processo pós-compra que pode ser supervalorizado ou subavaliados na Contabilidade.

A gestão de ativos imobilizados traz consigo uma série de inovações absorvidas pelas instituições públicas, incluindo gestão de recursos, compras, gestão de riscos e controles internos. Esse tema, portanto, tem grande potencial para pesquisas futuras que visem a explicar a alocação desses ativos – possivelmente estendendo a pesquisa para outras universidades, analisando detalhadamente a adoção ou avaliação das recomendações da NBC

TSP 07 para cada uma dessas dimensões de gestão e o seu impacto na qualidade de informações divulgadas à sociedade.

Destaque-se o fato de que este estudo difere dos demais citados neste trabalho, levando em conta que o teste de auditoria financeira governamental é proposto aos ativos não geradores de caixa da UnB, sob o prisma da Teoria Institucional e seguindo a redação da Portaria STN n. 548/2015.

Como base em análise e coleta das informações necessárias para o estudo, usou-se o Balanço Patrimonial, as Notas Explicativas, o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT). Convém ressaltar que houve dificuldade para localizar os dados do Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial (SPIUNET) nos sítios eletrônicos da UnB e dos dados nos relatórios contábeis. Outra situação que dificultou a análise foi a falta de padronização da publicação das informações.

Os dados não localizados nos sites oficiais da UnB, foram então solicitados, via *e-mail*, ao spimov@unb.br, tendo todas as solicitações atendidas em tempo hábil.

Os resultados obtidos indicam que a Auditoria Interna da UnB tem buscado se alinhar aos princípios e diretrizes da IN 3/2017 e têm aprovado as seguintes ações: a) o regimento interno; b) o PAINT, baseado em riscos; c) a implementação de ações necessárias, resultantes das ações apresentadas no RAINTE.

Entre as informações constantes das NEs, foi constatado no processo de manutenção predial a ausência de manutenção preventiva e deficiência no fluxo do sistema de manutenção, com prejuízo na estrutura de documentação e de registro de informações no Sistema de Manutenção Predial.

Quanto à manutenção de imóveis da FUB (Nota Técnica AUD n. 03/2018), foi recomendado apresentar plano de ação com indicação das atividades a serem desenvolvidas, datas de conclusão e nomes dos responsáveis pela implementação de cada uma delas, com vistas a sanar as falhas relativas a não realização dos diferentes tipos de manutenção necessários – corretivas, preventivas e preditivas.

O presente estudo aponta que no Brasil o processo de inovação na Contabilidade Pública ainda tem longo caminho a percorrer. De acordo com os prazos estabelecidos pela Portaria STN n. 548/2015, a implantação de todos os procedimentos de equivalência patrimonial previstos no âmbito dos entes federativos (Federação, Estados, Distrito Federal e Municípios) deverá ser concluída até o ano de 2024.

Em síntese, os resultados permitem observar que os tratamentos contábeis referentes aos bens imóveis da UnB têm sido divulgados; no entanto, de forma parcial, o que permitiu ao estudo inferir que existe a necessidade de estudos que possam auxiliar a Instituição no processo de adequação ao que preconiza a NBC TSP 07, que prevê o reconhecimento de ativos imobilizados para que os usuários das demonstrações financeiras possam ter acesso às informações sobre a aplicação de recursos nessa classe de ativos e suas alterações, por exemplo.

Além disso, conforme o PAIN, o RAIN e o estudo complementar realizado pela Auditoria Interna da UnB com 30 universidades federais, pode-se constatar que a auditoria de Gestão Patrimonial (bens móveis e imóveis) está entre as mais realizadas pelas instituições investigadas.

À face dos resultados deste estudo, e com base na teoria institucional à luz do isomorfismo coercitivo, foi possível observar que o processo de convergência às normas internacionais não termina com a mudança legal, e que este depara com entraves de aceitação, uma vez a cultura organizacional de cada ente governamental pode tornar os procedimentos difíceis e, em casos extremos, inviáveis de serem implementados, necessitando assim, que hajam pressões externas para que as instituições possam adequar-se aos normativos.

Então, cabe dizer que este estudo confirma a necessidade de propor testes-chave de auditoria financeira governamental aplicáveis no contexto desses ativos e desenvolver um Plano de Ação para o Ativo Imobilizado da UnB para servir de modelo para outras universidades. Entre os testes de auditoria sugeridos, têm-se os testes sobre a Existência (*Existence*), a Completude (*Completeness*), a Avaliação (*Valuation*), os Direitos e Obrigações (*Rights & Obligations*) e a Apresentação e Divulgação (*Disclosure*).

Ao se considerar os resultados da pesquisa e tendo por base os aspectos teóricos de Almeida (2010); Boynton, Johnson e Kell (2000); TCU (2016); MCASP (2021) pode-se sugerir o uso de alguns testes substantivos que podem ser aplicados nos ativos imobilizados da UnB – Teste de Movimentação, Teste de Existência Física, Teste de Aquisições (2016-2021), Teste das manutenções e reparos, Teste da Depreciação, Teste das Baixas, Teste de verificação de propriedade e ônus sobre imóveis, Teste de verificação de apresentação e divulgação em Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis (classe dos ativos imobilizados).

A pesquisa proposta tem relevância institucional, social, acadêmica e técnica. Institucionalmente, além de fornecer aos reguladores conhecimentos úteis sobre a auditoria interna governamental, também pode subsidiar a forma como os auditores e auditados

percebem as boas práticas internacionais na implementação da auditoria interna em termos de implementação de procedimentos contábeis.

Quanto às contribuições sociais, sendo a auditoria um poderoso instrumento de apoio e controle das despesas públicas, este estudo justifica-se por visar fornecer os elementos necessários para avaliar adequadamente a implementação dos procedimentos contabilísticos. Além disso, em termos de contribuição acadêmica, visa a desenvolver a literatura sobre o tema e fornecer debate e recomendações para pesquisas futuras.

No que diz respeito à contribuição técnica, este trabalho fornece um modelo de teste de ativos imobilizados no contexto do setor público (da NBCTSP e de outros projetos de teste que tratam de ativos fixos). Além disso, este estudo se presta a auxiliar, academicamente, o estudo das IPSAS no contexto brasileiro, tema em constante desenvolvimento e atualização, proporcionando análise dos efeitos observados nas demonstrações financeiras de instituições do setor público, em particular da Universidade de Brasília.

Vale destacar a importância da realização de pesquisas com as demais universidades federais brasileiras, com o intuito de realizar análise acerca das limitações encontradas para a localização dos dados, especialmente com referência aos bens imóveis de uso especial nos sítios eletrônicos da UnB, objetivando, assim, auxiliar para que as universidades possam se adequar ao processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade.

Ressalte-se que o processo de reforma da Contabilidade Pública exige, além da mudança de procedimentos e práticas contábeis, mudança de cultura dos profissionais da Contabilidade e das instituições governantes nesse processo de mudança. (Marques; Bezerra Filho & Caldas, 2020)

Assim, acredita-se que este estudo poderá contribuir para a adaptação das universidades federais brasileiras a novos regulamentos, sobretudo, no que diz respeito a uma parte do seu ativo não circulante, nomeadamente ativo imobilizado.

Então, o objeto deste estudo configura-se de grande valia para contadores, acadêmicos, membros de entes federativos, profissionais de órgãos de controle interno e externo da administração pública e sociedades que buscam maior transparência no cumprimento e aplicação dos recursos públicos brasileiros.

REFERÊNCIAS

- Adam, B., Mussari, R., & Jones, R. (2011). *The Diversity Of Accrual Policies In Local*.
- Albu, C. N., Albu, N., & Alexander, D. (2014). When global accounting standards meet the local contexto-Insights from an emerging economy. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(6), 489-510.
- Almeida, M. C. (2010). *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo: Atlas.
- Almeida, R. H. D. G. (2017). *A adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal: Estudo de caso em algumas entidades piloto* (Doctoral dissertation).
- Andrade, M. E. M. C., & da Silva Suzart, J. A. (2019). Contabilidade aplicada ao Setor Público: Um Estudo Sobre o Reconhecimento da Depreciação na Contabilidade dos Estados Brasileiros. *Administração Pública e Gestão Social*, 11(2).
- Aquino, A. C. B. D., Caperchione, E., Cardoso, R. L., & Steccolini, I. (2020). Influências estrangeiras no desenvolvimento e inovações recentes em contabilidade e finanças do setor público na América Latina. *Revista de Administração Pública*, 54, 1-10.
- Aquino, A. D., & Batley, R. A. (2016). Accounting and fiscal reforms in Brazil. In *EGPA Annual Conference*.
- Attie, W. (2018). *Auditoria: conceito e aplicações*. São Paulo: Atlas.
- Augustinho, S. M., & Lima, I. A. de. (2012). A Nova Contabilidade Pública Brasileira como Instrumento de Transparência Sobre as Contas Públicas. *RBPD – Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento*, 1, 76–88. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2857560>.
- Aversano, N., & Christiaens, J. (2014). Governmental Financial Reporting of Heritage Assets From a User Needs Perspective. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 150–174. <https://doi.org/10.1111/faam.12032>.
- Aversano, N., Christiaens, J., & Van Thielen, T. (2019). Does IPSAS meet heritage assets' user needs? *International Journal of Public Administration*, 42(4), 279-288.
- Barbosa, J. M. (2009). *A harmonização contábil das NICSP na Contabilidade Pública: O caso do Brasil e Portugal* (Doctoral dissertation).
- Barbosa, R. S., & Santos, J. Q. (2017). Gestão patrimonial de bens móveis na administração pública: um estudo de caso na Universidade Federal do Recôncavo da Bahia – UFRB. *Revista Formadores - Vivências e Estudos*, 10(4), p. 67 - 86, jun. 2017.
- Barbosa, R.V. do N. (2012). *Controle gerencial no relacionamento com empresas terceirizadas: um estudo de caso no setor elétrico com o uso da análise do discurso e da teoria institucional*. Tese de doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Bardin, L. (2010). *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.

Bauer, M. W., & Gaskell, George. (2012). *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som*. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Vozes.

Bezerra Filho, J. E. (2014). *Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva*. São Paulo: Atlas.

Borba Maranhão, H. P. B., & Ribeiro, E. S. (2021). *Alternativas para o reconhecimento e evidenciação contábil dos heritage assets em museus de universidades públicas: um estudo no Memorial da Universidade Federal Rural de Pernambuco*. DOI: <https://doi.org/10.52192/1984-3917.2021v14n1p347-372>.

Boterf, G. L. (1987). *Pesquisa Participante: propostas e reflexões metodológicas*. In: BRANDÃO, Carlos Rodrigues (Org.). *Repensando a Pesquisa Participante*. São Paulo: Editora Brasiliense.

Boynton, W.C., Johnson, R.N., & Kell, W.G. (2002). *Auditoria*. 7. ed. São Paulo: Atlas.

Brandão, C. R. (2006). A pesquisa participante e a participação da pesquisa: Um olhar entre tempos e espaços a partir da América Latina. In: Brandão, Carlos Rodrigues, Streck, Danilo Romeu (Orgs.). *Pesquisa Participante: o saber da partilha*. São Paulo: Editora Ideias e Letras.

Brasil. (1924). *Constituição Política do Império do Brasil, de 25 março de 1924*. Leis Históricas. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao24.htm.

Brasil. (2008). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): *Resolução CFC n. 1.128/2008*, que aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.

Brasil. (2008). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): *Resolução CFC n. 1.129/2008*, que aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.

Brasil. (2008). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): *Resolução CFC n. 1.130/2008*, que aprova a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.

Brasil. (2008). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): *Resolução CFC n. 1.131/2008*, que aprova a NBC T 16. 4 - Transações no Setor Público.

Brasil. (2008). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): *Resolução CFC n. 1.132/2008*, que aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil.

Brasil. (2008). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): *Resolução CFC n. 1.133/2008*, que aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.

Brasil. (2008). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): *Resolução CFC n. 1.134/2008*, que aprova a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.

Brasil. (2008). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): *Resolução CFC n. 1.135/2008*, que aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno.

Brasil. (2015). Tesouro Nacional. *Portaria n. 548*, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação.

Brasil. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Constituição (planalto.gov.br).

Brasil. MEC/Inep. (2020). *Censo da Educação Superior 2019*.

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional (2020). *Plano de Contas Aplicado ao Setor Público*. Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) - Federação - 2020 — Tesouro Transparente.

Brasil. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 626/2021-Plenário TCU*. Tomada de contas especial instaurada para apurar potencial prejuízo ocorrido no âmbito de contratação realizada pelo Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro-Comperj. Diário Oficial da União, seção 1, Brasília, DF, 63. ed., 2021, p. 120.

Brunozi Júnior, A. C. B., Ott, E., Coelho, D. M., Menegat, L. A., & Webber, F. L. (2017). Persistência e value relevance dos resultados contábeis com a adoção das IFRS: um estudo em empresas de países do GLENIF. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(3), 33-51.

Brusca, I., & Martínez, J. C. (2016). Adopting international public sector accounting standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724-744.

Burns, J. & G. Baldvinsdottir. (2005). An Institutional Perspective of Accountants' New Roles - the Interplay of Contradictions and Praxis. *European Accounting Review*, 14(4), p.725-757.

Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, p. 3 – 25.

Bush, P. D. (1983). An exploration of the structural characteristics of a Veblen-Ayres-Foster defined institutional domain. *Journal of Economic Issues*, 17(1), 35-66.

Bush, P. D. (1987). The theory of institutional change. *Journal of Economic issues*, 21(3), 1075-1116.

Caba-Perez, C., López-Hernández, A. M., & Ortiz-Rodríguez, D. (2009). Governmental financial information reforms and changes in the political system: the Argentina, Chile and Paraguay experience. *Public Administration and Development: The International Journal of Management Research and Practice*, 29(5), 429-440.

Caetano, E. F. D. S., & Campos, I. M. B. M. (2019). A autonomia das universidades federais na execução das receitas próprias. *Revista Brasileira de Educação*, 24.

Cappellesso, G., Figueiredo, L. M., & Lima, D. (2016). A contribuição dos novos padrões contábeis para a governança corporativa do setor público brasileiro. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE*, 7(3), p. 77-90.

- Carvalho, L. N. G., Costa, P. S., & Oliveira, C. A. T. (2010). Impairment no setor público: Particularidades das normas nacionais e internacionais Impairment in the public sector: Particularities of Brazilian and international standards. *Revista De Administração Pública* (Rio De Janeiro), 44(4), 839-876.
- Carvalho, R. D. M. F., de Lima, D. V., & Ferreira, L. O. G. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. *Revista Universo Contábil*, 8(3), 62-81.
- Choi, F. D., & Meek, G. K. (2011). *International accounting*. [s.l: s.n.].
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158– 177.
- Colbert, G., & Spicer, B. A multi-case investigation of a theory of the transfer pricing process. *Accounting, Organizations and Society*, 17(1), 1995.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (2008). Pronunciamento (cpc.org.br).
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2008). *Resolução n. 1.137/08, de 21 de novembro de 2008*. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2017). *NBC TSP – 07 Ativo Imobilizado*.
- Crepaldi, S. A. (2010). *Auditoria contábil: teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Crisóstomo, V. L., & Girão, A. M. C. (2019). Análise do compliance das empresas brasileiras às boas práticas de governança corporativa. *Revista Ambiente Contábil*, 11(2), 40-64.
- Cruvinel, D. P., & de Lima, D. V. (2011). Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em contabilidade*, 5(3), 69-85.
- Dagostim, D. (2016). *A reforma da contabilidade do setor público brasileiro: os casos do Brasil e da justiça no trabalho* (Doctoral dissertation, 00500: Universidade de Coimbra).
- De Souza Freire, F., Crisóstomo, V. L., de Almeida, A. P., & de Jesus Silva, F. (2017). Valoração Econômica E Cultural De Heritage Assets: Estudo Aplicado Ao Museu De Geociências Da Universidade De Brasília. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22(3), 64-86.
- Diehl, A. A., & Tatim, D. C. (2004). *Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas*. Pearson Brasil.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, v. 48, n. 2, pp. 147–160.

Diniz, Josedilton Alves et al. (2012). Mensuração da Eficiência Financeira Municipal no Brasil e sua Relação com os Gastos nas Funções de Governo. *Revista Gestão & Regionalidade*, v. 28, n. 83, p. 05-20, São Caetano do Sul, São Paulo.

Farias, R. P., De Luca, M.M.M., & Machado, M. V. V. (2009). A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(3), p. 55 – 71.

Felix, W. L., & Kinney, W. R. (1982). Research in the Auditor's Opinion Formulation Process: State of the Art. *The Accounting Review*, 57(2), pp. 245–271.

Financial Accounting Standards Board. 2008.: *FASB Home*. Em 27 dez. 2022.

Franco, H., & Marra, E. (2007). *Auditoria contábil*. 4 ed. 5 reimpr. São Paulo: Atlas.

Freire, P. (1999). Criando Métodos de Pesquisa Alternativa: aprendendo a fazê-la melhor através da ação. In: BRANDÃO, Carlos Rodrigues (Org.). *Pesquisa Participante*. São Paulo: Editora Brasiliense.

Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. D. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de Contabilidade Pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, 48, p. 183-206.

Góis, V. S., dos Santos, A. E., & da Rocha, I. M. M. (2016). Marco Normativo Anticorrupção para Empresas: Desafios para Implantação de Compliance. *Revista da CGU*, 8(12), 18-18.

Graciliano, E. A., & Fialho, W. C. D. (2014). Registro da depreciação na Contabilidade Pública: uma contribuição para o *disclosure* de gestão. *Revista Pensar Contábil*, 15(56), p. 14 – 21.

Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2012). *Auditoria*. Tradução da 7ª edição norte-americana. São Paulo: Cengage Learning.

Greenwood, R., Hinings, C. (1996). Understanding Radical Organizational Change: Bringing together the Old and the New Institutionalism. In. *Academy of Management Review*, 21.

Griffith, E.E., Hammersley, J.S., & Kadous, K. (2015). Audits of Complex Estimates as Verification of Management Numbers: How Institutional Pressures Shape Practice. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), p. 833-863.

Haguette, T. M. F. (2005). *Metodologias qualitativas na sociologia*. 10 ed. Rio de Janeiro: Editora Vozes.

Halik, R. A. (2015). Redução ao valor recuperável de ativos: uma análise no setor público federal no Brasil. *Revista de Controle: Doutrina e Artigos*, 13(1), 64-79.

Hartwig, G. (2017). Adoção dos novos padrões de contabilidade na administração pública sob a perspectiva do ativo imobilizado: estudo de caso do processo de convergência no Governo do Estado do Espírito Santo. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 226(1), 10-23.

Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). *Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing*. 2^a ed. Harlow, England: Prentice Hall.

International Federation Of Accountants (IFAC). *Handbook of International Education Pronouncements 2012 Edition*. New York.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2007). *Guidelines for internal controls standards for the public sector 2004*. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

Iudícibus, S. de. (2000). *Teoria da contabilidade*. 6. ed., São Paulo: Atlas.

Iudícibus, S. de. (2010). *Teoria da Contabilidade*. 10 ed. São Paulo: Atlas.

Jacobson, D. (2009). It Governance in the Light of Institucional Theory. In 42th Hawaii International Conference on System Sciences. *IEEE Computer Society*.

Kronbauer, C. A., Krüger, G. P., OTT, E., & Nascimento, C. J. (2011). Análise de Inconsistências Apontadas pelo TCE/RS em Auditorias Municipais: Estudo do Controle Externo da Gestão Pública. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(12), p. 48-71.

Lakatos, E. M., & Marconi, M.A. (2003). *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas.

Lima, W. D. P. (2002). Controles internos e riscos de auditoria: influência na extensão dos testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis (*Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo*).

Longo, Claudio. (2015). *Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Machado, M. R. R., Machado, L. S., Souza, E. S., & de Oliveira, J. J. (2012). Aderência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(15), 3-22.

Major, M.J., & Ribeiro, J. (2009). A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In: Major, M.J.; Vieira, R. (org.). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.

Mapurunga, P. V. R., de Meneses, A. F., & Peter, M. D. G. A. (2011). O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 9(1), 87-107.

Maroun, W., & Van Zijl, W. (2016). Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12. *The British Accounting Review*, 48(2), p. 220-239.

Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 14, n. XXII, p. e161973.

- Marques, V. A., da Silva, F. G. D., Louzada, L. C., Amaral, H. F., & de Souza, A. A. (2015). Qualidade Informacional e Nível de Transparência: um Estudo entre empresas ganhadoras e não Ganhadoras do troféu transparência Fipecafi-Serasa Experian/Informational quality and transparency level: a study between companies a winning nd non-winning tran. *RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 14(2), 769-796.
- Martins, A. D., & Peixe, B. C. S. (2020) Percepção dos procedimentos de mensuração do Ativo Imobilizado nas instituições públicas de ensino superior. *Cafi*, 4(1), p. 74 - 93. ISSN 2595-1750.
- Matei, N. C., Țole, M., & Stroe, M. A. (2017). The Importance Of Tangible Fixed-Assets Revaluation: A Comparison Between Romanian Accounting Regulations And The Ipsas 17 'Property, Plant And Equipment'. In *CBU International Conference Proceedings*, 5, pp. 314-319.
- Nascimento, H., Botelho, D. R., & Lima, D. (2011). Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Governamental: Análise e Comparação das Estruturas das Normas Brasileiras Atuais e Propostas (Convergence to International Governmental Accounting Standards: Analysis and Comparison of Current and Proposed Brazilian Standards). Available at SSRN 2857563.
- Neto, O. A. P., & da Cruz, F. NBC T 16.11 versus NBC TSP 34: as principais mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade sobre custos no setor público. *Prêmio Olivio Koliver: incentivo ao desenvolvimento das pesquisas em Ciências Contábeis no país*, 71.
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54, p. 11-31.
- Niyama, J. K. (2010). *Contabilidade internacional*. (2ª ed). São Paulo: Atlas.
- Niyama, J. K., & Silva, C. A. T. (2013). *Contabilidade Internacional*. (Atlas, Ed.). São Paulo.
- Oliveira, A. B. de, Flôres, F. D., & Pinto, N. G. M. (2020). Transparência e accountability: uma análise das Universidades Federais do Rio Grande do Sul à luz dos princípios de governança da administração pública federal. *REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade*, 10(2), 12–22. <https://doi.org/10.18696/reunir.v10i2.787>.
- Piccoli, M. R., & da Silva, P. (2017). Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e novo plano de contas (PCASP): a percepção dos contadores públicos sobre as mudanças no setor. *Unoesc & Ciência-ACSA*, 8(1), p. 67-76.
- Pires, C.B., Ribeiro, C.D., Niyama, J.K., & Pereira, J.M. (2017). Heritage Assets: desafios para a sua mensuração. *Universitas Gestão e TI*, v. 7, n. 1-2, p. 63-73.
- Polzer, T., Grossi, G., & Reichard, C. (2021). Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. *Accounting Forum*, 0(0), p. 1–26.

Prado, J. D., & Paiva, A. A. (2017). Convergência da Contabilidade Pública às normas internacionais. *Negócios Em Projeção*, 8(1), 161-174.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). *AU 311: Planning and Supervision*. Recuperado de: <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU311.aspx>. Em: 15 Set. 2022.

Ramos, A. L. S. de P., Lima, K. K. de, Mota, R. R. da, & Santos Júnior, R. R. dos. (2019). *Governmental Control In The Democratic State Of Law : The. 2*, 121–140.

Raup, F.M., & Beuren, I.M. (2009). Contribuição ao processo de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test. *RIC - Revista de Informação Contábil* - 3(2), p. 1-16. ISSN 1982-3967.

Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Rnethy, M., & Chua, W.F. (1996). A field study of control system redesign: the impact of institutional process on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, v. 13.

Rodrigues, J. C., dos Santos, T. M., Niyama, J. K., & Souza, A. (2020). As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a instrução normativa nº 3/2017 da Controladoria-Geral da União. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 18(2), 109-132.

Rogers, A. P. (2018). Assessment: *Heritage Impact (HIA)*. *The Encyclopedia of Archaeological Sciences*. Edited by Sandra L. López Varela. DOI: 10.1002/9781119188230.saseas0048.

Rosa, M. B. (2013). *Contabilidade do setor público: de acordo com as inovações das normas brasileiras de contabilidade técnicas*. (2ª ed.). São Paulo: Atlas.

Ryan, B., Scapens, R.W., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting*. London: Cengage Learning Emea.

Salmeron, R. A. (1998). *A universidade interrompida: Brasília 1964-1965*. Editora UnB.

Sasso, M. (2017). *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

Sauerbronn, F. F., & Silva, G. E. (2017). Um breve panorama histórico da contabilidade governamental no Brasil: Em busca pelo “novo” na Contabilidade Pública. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 4(1), 53–68.

Scapens, R.W. (2006). Understanding management accounting practices: a personal journey. *British Accounting Review*, v. 38.

Schlee, A. R. (2014). *Registro arquitetônico da Universidade de Brasília*. Editora UnB.

Scott, R. (1987). The Adolescence of Institutional Theory. In *Administrative Science Quarterly*, v. 32. <http://www.jstor.org/stable/2392880>.

Silva, J. D., da Costa, W. P. L. B., da Costa, S. V. S., & Kronbauer, C. A. (2021). Efeitos Da Depreciação Em Ativos Imobilizados Que Afetam A Qualidade Da Informação Contábil Do Setor Público. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 12(2).

Silva, L., & Rosa, F. (2015). Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado de Santa Catarina. In: *Congresso Brasileiro de Custos*, 22. Anais... Foz do Iguaçu.

Silva, M. C., Kutianski, S., & Scherer, L. M. (2018). Fatores explicativos do nível de evidenciação de informações sobre o ativo imobilizado: um estudo nas empresas do setor de bens industriais listadas na bm&fbovespa. *Revista de Finanças Aplicadas*, n. 1, p. 1-27.

Silva, M. V. D. de C., & Cerqueira, A. J. F. (2020). *Contabilidade governamental*. Salvador, Brasil: UFPBA.

Siu, M. C. K. (2011). Accountability no Setor Público: uma reflexão sobre transparência governamental no combate à corrupção. *Revista do TCU*, 8.

Slomski, V. (2007). *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo: Atlas.

Slomski, V. (2013). *Manual de Contabilidade Pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC)*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Souza, F. J. V. D., & Silva, M. C. D. (2012). Bens públicos: análises de registros contábeis dos bens de uso comum. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 2(3), 73-85.

Stapenhurst, R., & Titsworth, J. (2006). Parliament and Supreme Audit Institutions. In: Stapenhurst, R., Johnston, N., Pelizzo, R. *The Role of Parliaments in Curbing Corruption*. World Bank Publications.

Strassburger, R., Souza, Â., & Behr, A. (2014). Contabilidade De Ativos Culturais: Um Estudo Comparativo entre Museus do Brasil e de outros Países [Review Of Contabilidade De Ativos Culturais: Um Estudo Comparativo Entre Museus do Brasil e de outros Países]. *Contexto*, 14(28), 21-40.

Strauss, A. L., & Corbin, J. (2008). *Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada*. Artmed.

Tavares, A. L., Gonçalves, R. S., & Niyama, J. K. (2010). Heritage assets: uma análise comparativa das normas emanadas do FASB, ASB e CFC. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3(1), p. 65-89.

Tedros, L. de Sá et al. (2015). Depreciação no Setor Público: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. In: *Congresso ANPCONT*, 9, Curitiba.

Tesouro Nacional. *Portaria n. 548*, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação.

Thiollent, M. (2011). *Metodologia da pesquisa-ação*. 11ed. Rio de Janeiro: Cortez.

Thiollent, M. (2022). *Metodologia da pesquisa-ação*. 18.ed. São Paulo: Cortez.

Tolbert, P.S., & Zucker, L.G. (1999). A Institucionalização da Teoria Institucional. In S. Clegg, C. Hardy, & Nordy, W.(org.). *Handbook de Estudos Organizacionais*, v. 1, p. 196-219. São Paulo:Atlas.

Tribunal de Contas da União (2017). *Portaria-SEGECEX N° 27 de 24 de outubro de 2017 atualiza o documento “Glossário de Termos do Controle Externo”*. Brasília. Recuperado de: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/Glossario_termos_ce.pdf. Em: 10 Ago. 2022.

Tribunal de Contas da União. (2020). *Portaria-TCU n. 185*, de 30 de novembro de 2020. Altera o anexo da Portaria-TCU n. 280, de 8 de dezembro de 2010, que dispõe sobre as normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Recuperado de: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/>. Em: 10 Ago. 2022.

Triviños, A. N. S. (2009). Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987. *Outros números do Informe Rural ETENE: ANO*, 3, 25.

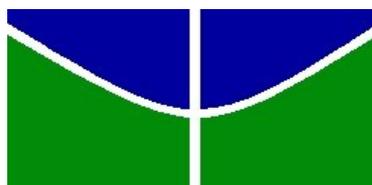
Van Breda, M. F., & Hendriksen, E. S. (1999). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas.

Vasconcellos, F. (2007). *Dinâmica Organizacional e Estratégia: imagens e conceitos*. São Paulo: Atlas.

Vergara, S. C. (2000). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 3. Ed. São Paulo: Editora Atlas.

Vicente, E. F. R., Morais, L. M., & Platt Neto, O. A. (2012). A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *RIC - Revista de Informação Contábil*, 6(2), p. 01-20.

APÊNDICE A – PLANO DE AÇÃO PARA O ATIVO IMOBILIZADO DA UNB



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

PLANO DE AÇÃO PARA O ATIVO IMOBILIZADO DA UnB

Autores:

Alínie Rocha Mendes (Mestranda do PPGCont/UnB)
Abimael de Jesus Barros Costa (Professor do PPGCont/UnB)

Brasília
Janeiro/2023

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	3
1 INTRODUÇÃO.....	5
2 PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO CONFORME A NBC TSP 07.....	6
3 GESTÃO DE BENS IMÓVEIS.....	7
4 AVALIAÇÃO DE RISCOS.....	8
5 SUGESTÃO DE CHECKLIST PARA AUDITORIA DO ATIVO IMOBILIZADO.....	9
6 PLANO DE AÇÃO PARA O ATIVO IMOBILIZADO DA UnB.....	11
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	11
APÊNDICE 1 – FONTES RELEVANTES PARA UMA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL.....	13
APÊNDICE 2 – PRINCIPAIS CONCEITOS DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL.....	15
APÊNDICE 3 – TESTES SUBSTANTIVOS QUE PODEM SER APLICADOS NO ATIVO IMOBILIZADO.....	17

APRESENTAÇÃO

Este Plano de Ação para o Ativo Imobilizado da UnB, é um produto oriundo da dissertação intitulada “Auditoria Financeira no Ativo Imobilizado no Setor Público: Uma Pesquisa-Ação na Universidade de Brasília (UnB)”, apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Para a coleta dos dados, o trabalho contou com o apoio das equipes da Diretoria de Contabilidade e Finanças (DCF) e do Decanato de Administração Financeira (DAF). Além disso, foram consultados documentos disponibilizados nos sites oficiais da UnB, a exemplo do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), referentes aos exercícios de 2016 a 2021, tendo como objetivo precípuo verificar a conformidade dos atos de gestão em atendimento à legislação que trata dos bens imóveis do patrimônio da União.

Em face dos documentos analisados, notou-se que as ações de auditoria se concentraram nos escopos de verificar:

- I Gestão imobiliária;
- II Manutenção de imóveis;
- III Manutenção de imóveis da FUB - Nota Técnica AUD n. 03/2018;
- IV Gestão Patrimonial (bens móveis e imóveis);
- V Avaliar o rito de vendas dos Imóveis da UnB previstos nos Editais 1 e 2/2021.

Os resultados alcançados indicam que a Auditoria Interna da UnB tem buscado adequar os princípios e diretrizes da Instrução Normativa n. 3, de 9 de junho de 2017, da Controladoria-Geral da União, e aprovadas as seguintes ações: a) aprovação do regimento interno próprio; b) aprovação do plano anual de auditoria interna (PAINT), baseado em riscos; c) execução das ações previstas no (PAINT); d) apresentação dos resultados das ações do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT). Destaque-se que a conduta que consta do relatório anual sobre a atividade de auditoria interna da Universidade obedece parcialmente à citada instrução normativa.

Os resultados da pesquisa permitiram inferir teoricamente que existe carência, por parte da Universidade de Brasília, no que tange à realização dos testes substantivos em seu ativo imobilizado, que buscam identificar a ocorrência ou não de erros na contabilização das transações contábeis e, conseqüentemente, suas implicações nos saldos das contas das demonstrações contábeis.

Em vista disso, o estudo propôs este Plano de Ação para o Ativo Imobilizado da UnB, onde é apresentada uma introdução acerca do tema, os principais procedimentos referentes ao ativo imobilizado, conforme a NBC TSP 07, e a gestão de bens imóveis. Na sequência, apresentam-se sugestões para verificação dos Escopos da Auditoria Interna para os ativos imobilizados e avaliação de riscos, e, na sequência, apresentam-se as propostas de *checklist* para a auditoria desses ativos, o qual fora construído com base na NBC TSP 07 (2017) e em Attie (2018), e de um plano de auditoria interna para aplicação de alguns testes substantivos no ativo imobilizado (bens imóveis). Por fim, apresentam-se as considerações finais, as referências e os anexos a seguir:

Apêndice 1 – Fontes relevantes para uma Auditoria Interna Governamental;

Apêndice 2 – Principais conceitos da Auditoria Interna Governamental; e

Apêndice 3 – Testes substantivos a serem aplicados no imobilizado.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é um dos ramos da ciência contábil, que tem como objeto principal o patrimônio, e tem como objetivo proporcionar informações sobre os atos e fatos e as variações patrimoniais, nos aspectos de natureza física, financeira, orçamentária e econômica, que funciona como um instrumento de auxílio na gestão da administração pública, na tomada de decisões e para ferramenta de conhecimento para os usuários externos.

Diante da globalização e das relações entre os países, surge a necessidade de uniformizar as normas brasileiras aos padrões internacionais. Na Contabilidade Pública, as Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público (NBCASP) estão sendo convertidas para um padrão internacional denominado IPSAS, sigla para International Public Sector Accounting Standards.

Nesse sentido, é importante destacar a norma brasileira NBC TSP 07, correspondente à IPSAS 17, relativa ao ativo imobilizado, cujo objetivo é determinar o tratamento contábil do ativo imobilizado levando em consideração o valor contábil, o valor de depreciação e a perda por desvalorização.

Convém salientar que todos os processos e ações que ocorrem no setor público são regidos pela Lei 4.320/64, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei de Licitações 8.666/93 e Normas Contábeis. O cumprimento de toda a legislação relativa ao setor público é acompanhado e fiscalizado por órgãos de controle externo e interno, como o Tribunal de Contas da União, o Poder Legislativo, a sociedade por meio do exercício do controle social e o sistema de controle interno de cada poder e órgãos.

Para que haja uma melhor compreensão acerca da Auditoria Interna Governamental, faz-se necessário apresentar alguns documentos considerados relevantes para consulta bem como alguns conceitos, conforme exposto no Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN SFC/CGU nº 3 (vide anexos 1 e 2).

Além de ser um dos ativos mais valiosos em um ente público, o ativo imobilizado possui regras específicas para reconhecimento, registro e mensuração previstas nas NBC TSP e no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público que precisam ser implantadas, acompanhadas e fiscalizadas pelos órgãos de controle externo e interno.

O total de imóveis da Universidade de Brasília é de cerca de 7 bilhões de reais. O valor da depreciação equivale a aproximadamente 1,23% do valor bruto (aproximadamente

R\$ 86,8 milhões), e o grau de depreciação é baixo. Os cálculos são realizados pela Secretaria de Patrimônio da União (SPU), com lançamentos contábeis mensais realizados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (UnB,2021). Sendo que destes, cerca de 99% representam os bens de uso especial, objeto de estudo da dissertação intitulada “*Compliance* no ativo imobilizado em razão da convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público: uma pesquisa-ação na universidade de Brasília (UnB)” de autoria da aluna Alinie Rocha Mendes orientanda do professor Dr. Abimael de Jesus Barros Costa.

Considerando a relevância do ativo imobilizado no patrimônio das entidades públicas e considerando que não existe a prática de auditoria interna para verificar o reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado da Universidade de Brasília, o presente plano de ação busca fornecer um checklist bem como recomendar os principais testes de auditoria a serem aplicados nessa classe de ativos.

2 PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS REFERENTE AO TIVO IMOBILIZADO CONFORME NBC TSP 07

O Controle Interno da Universidade de Brasília não possui, até o momento, uma rotina com checklist referente ao ativo imobilizado. Portanto, segue algumas sugestões consideradas adequadas pela literatura e pela NBC TSP 07, que regulamenta o tratamento contábil de um ativo imobilizado.

Reconhecimento: é o processo de adicionar bens aos ativos fixos. A forma de julgamento a ser usada varia de órgão para órgão. A NBC TSP 07 salienta que o custo de um ativo deve ser reconhecido se for presumível benefícios econômicos futuros para a organização; e se o custo for mensurado de forma confiável.

Mensuração: os ativos devem ser mensurados pelo custo. Se for mensurado no momento do reconhecimento, deve ter em consideração o custo de aquisição, acrescido de impostos não recuperáveis, deduzido de descontos e abatimentos comerciais, os custos atribuíveis à sua colocação no local e nas condições necessárias à sua entrada em funcionamento; Para a mensuração pós-reconhecimento, a instituição deve optar por um modelo de mensuração, nomeadamente o modelo do custo, que é o custo do ativo deduzido das depreciações acumuladas e das perdas por imparidade; ou o modelo da reavaliação, em que o valor de reavaliação é igual ao seu justo valor na data de reavaliação menos Valor após amortizações e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Depreciação: o próximo processo é a depreciação, que envolve a alocação dos custos de obsolescência aos ativos fixos. O processo começa no momento em que um ativo é colocado em uso.

Evidenciação: é imprescindível a divulgação das demonstrações contábeis da instituição. A NBC TSP 07 (2017) afirma que é preciso inserir os critérios de mensuração. Essas declarações incluem taxas, métodos e valores de depreciação acumulada, bem como o valor contábil no início e no final de cada período de tempo.

3 GESTÃO DE BENS IMÓVEIS

A gestão de ativos imobilizados traz consigo uma série de inovações absorvidas pelas instituições públicas, incluindo gestão de recursos, compras, gestão de riscos e controles internos.

Assim, considerando a dificuldade para localizar as informações, especialmente no que diz respeito aos bens de uso especial, o presente Plano de Ação para o Ativo Imobilizado da UnB faz algumas recomendações para verificar os escopos de auditoria (Quadro 1).

Quadro 1 – Verificação dos Escopos da Auditoria Interna para os ativos imobilizados

ESCOPOS DE AUDITORIA	
Recomendação	Objetivo
Escopo A – Verificar as informações sobre os Bens imóveis.	Verificar quem é o responsável pela alimentação do Sistema de Gerenciamento do Patrimônio Imobiliário de uso especial da União (SPIUnet) bem como, se há normativos que norteiem as “responsabilidades”. Verificar, junto ao responsável, se o cadastro patrimonial imobiliário da União vinculado à Universidade de Brasília está atualizado. Verificar se no site oficial da UnB é possível conseguir informações acerca dos bens residenciais, comerciais e de uso especial dos quatro <i>Campus</i> da universidade.
Escopo B - Verificar os controles internos relativos à manutenção predial	Verificar se há sistemas de informação (TI) de forma que padronize o fluxo de dados e informações relativos à manutenção predial de forma compartilhada entre as unidades envolvidas.
Escopo C - Verificar a existência de bens imóveis ociosos	Realizar visita in loco nos quatro campi e fazer do registro de imagens com fotografias.
Escopo D – Verificar como é a	Verificar no sistema SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal), o valor nas contas do imobilizado como “Obras em Andamento”

contabilização dos registros contábeis	
Escopo E - Verificar a situação dos bens imóveis locados a servidores.	Verificar se há falhas nos controles acerca da concessão do imóvel quanto a permanência sem celebração de termos de uso, cujos descontos estão acontecendo em folha de pagamento.
Escopo F - Verificar se a UnB possui imóveis locados e/ou cedidos para outros órgãos.	Verificar se a UnB tem normativos internos para definir os critérios de concessão de imóveis. Além disso, verificar se os controles internos para renovação dos contratos de concessão e o ressarcimento com gastos relativos as despesas de manutenção estão no normativo (caso exista). Verificar a existência de contratos de cessão de uso encerrados (lanchonetes) e onde os locatários ainda permanecem usufruindo os espaços e as atividades dentro do <i>Campus</i> , fato que caracteriza intempestividade nos atos administrativos e conseqüentemente impactam na ausência de recolhimento para os cofres públicos da União das receitas de aluguéis e induzem a necessidade de ações judiciais.

Fonte: elaboração própria com base nos dados da dissertação “Auditoria Financeira no Ativo Imobilizado no Setor Público: uma Pesquisa-Ação na Universidade de Brasília (UnB)”

4 AVALIAÇÃO DE RISCOS

Avaliar riscos é um processo dinâmico e interativo que visa identificar, avaliar e mensurar os riscos relevantes que possam comprometer a integridade do órgão ou entidade e o alcance das metas e dos objetivos organizacionais (Artigo 10, § 2º da IN-CGU nº 24 - 17/11/2015).

Assim, considerando que a UnB não possui uma “gestão baseada em riscos” implementada, o presente Plano de Ação para o Ativo Imobilizado da UnB faz algumas recomendações para verificar os riscos inerentes aos controles internos e que poderiam afetar o atingimento dos objetivos esperados (Quadro 2).

Quadro 2 – Avaliação de Riscos

Recomendação	Objetivo
1.Avaliação quanto ao ambiente de controle	Verificar a percepção dos gestores sobre os controles internos. Verificar se há uma estrutura administrativa organizada de forma básica e com pontos críticos nas rotinas internas. Verificar se há manuais e/ou regimentos formalizados.
2.Avaliação quanto à avaliação de riscos	Verificar se há avaliação ou mensuração dos riscos na gestão de bens imóveis nas unidades.

3.Avaliação quanto aos procedimentos de controle	Verificar se há avaliação de custo benefício e a política institucionalizada para definição de procedimentos de controles.
4.Avaliação quanto à informação e comunicação	Verificar se a transparência das informações é suficiente, disponível em mídias apropriadas e se mostram os dados/informações relevantes da unidade para informação e comunicação entre os vários interessados.
5.Avaliação quanto ao monitoramento	Verificar, junto aos gestores se existe e se são adequados os sistemas de monitoramento de controles internos e não há avaliações ao longo do tempo.

Fonte: elaboração própria com base nos dados da dissertação “Auditoria Financeira no Ativo Imobilizado no Setor Público: uma Pesquisa-Ação na Universidade de Brasília (UnB)”

5 SUGESTÃO DE CHECKLIST PARA AUDITORIA DO ATIVO IMOBILIZADO

Conforme mencionado anteriormente, os controles internos da Universidade de Brasília não possuem procedimento de auditoria para o ativo imobilizado, portanto recomenda-se um checklist, levando em consideração a NBC TSP 07 (2017) e Attie (2018) – vide Quadro 3.

Quadro 3 – Checklist para Auditoria do Ativo Imobilizado

CHECKLIST AUDITORIA DO ATIVO IMOBILIZADO					
Item	Descrição do Processo	Sim	Não	Data Verificação	Observação
1	Verificação da existência física do bem.				
2	Verificação da etiqueta patrimonial.				
3	Verificação do Termo de Transferência (se for o caso)				
	Exame de realização da compra				
4	Análise dos documentos originais: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Solicitação de compra; ▪ Autorização de compra; ▪ Nota de Empenho; ▪ Ordem de Compra; ▪ Nota Fiscal; ▪ Contratos (se for o caso); ▪ Certificados (se for o caso); e ▪ Escrituras (se for o caso) 				
5	Verificação do uso adequado em relação a métodos usados no registro.				
6	Verificação dos registros patrimoniais.				
7	Verificação dos registros contábeis.				
8	Análise dos cálculos de depreciação.				
9	Análise dos saldos de despesas com reparos e manutenção.				

10	Investigação das variações nos saldos do imobilizado.				
11	Análise da ficha do bem e do razão analítico.				
12	Correlação do saldo da depreciação com saldos e manutenção.				
13	Verificação do uso adequado das contas contábeis em relação aos princípios.				

Fonte: elaboração própria com base na NBC TSP 07(2017) e Attie (2018).

No item 1,2 e 3, o controle irá respectivamente, verificar a existência do bem de forma física, se está localizado no respectivo setor de lotação, e averiguar a etiqueta patrimonial. No item 4, será usado no caso do bem tiver sido transferido de um setor para o outro, sendo necessário verificar o Termo de Transferência.

Nos itens 1, 2 e 3, o controle verificará a presença física do item (se está localizado no respectivo setor de lotação) e verificará a etiqueta do patrimônio, respectivamente. No item 4, se a mercadoria tiver sido transferida de um departamento para outro, deve-se verificar o Termo de Transferência.

De acordo com o item 5, os controles internos devem realizar verificações básicas sobre as compras no sistema. No item 6, é necessário analisar detalhadamente todos os documentos originais do processo de compras, ou seja, desde a requisição de compra até a nota fiscal ou, se for o caso, a escrituração.

Os setores de contabilidade e patrimônio são os primeiros a registrar o ativo permanente, portanto, no item 7, são observados os métodos de reconhecimento, mensuração, reavaliação e depreciação utilizados por esses departamentos. Seguidamente, verifica-se os registros patrimoniais e contábeis com os itens 8 e 9, respectivamente. De acordo com o item 10, outro ponto extremamente importante da auditoria do imobilizado é a análise do cálculo da depreciação. Caso o bem possua gastos com reparos ou manutenção, será necessário verificar o saldo (item 11). Ainda na área de contabilidade, o item 12, tem que investigar se a variação apurada no saldo da conta do imobilizado está conforme, ou seja, se um bem for baixado, verificar se a movimentação no razão contábil está correta.

Nos itens 13 e 14, examinar o livro analítico e o balanço patrimonial de cada grupo de imobilizado, e relacionar o saldo da conta de despesas de reparo e/ou manutenção com o saldo da depreciação. O último item é verificar se as contas utilizadas pela contabilidade estão de acordo com os princípios e normas.

6 PLANO DE AÇÃO PARA O ATIVO IMOBILIZADO DA UNB

O processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos Padrões Internacionais, foi aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade, a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, elaborada de acordo com a International Public Sector Accounting Standards - IPSAS 17– Property, Plant, and Equipment, que passou a ter sua aplicação obrigatória pelas entidades do setor público desde 01 de janeiro de 2019 (CFC, 2017).

Assim, considerando o impacto da implantação desses procedimentos nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), a motivação para a construção do presente documento fundamenta-se principalmente na NBC TSP 7 que está correlacionada, junto ao IFAC, com a IPSAS 17, que trata da depreciação dos bens permanentes das instituições públicas, Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, fato que, em razão da não obrigatoriedade, não era comumente praticado no Brasil. Neste caso, olhando para o contexto operacional das universidades, nota-se que, o que tem de mais preciso é o próprio patrimônio, uma vez que nestas organizações a predominância está concentrada na prestação de serviços e na execução de contratos.

À face do exposto, e em observância aos resultados da pesquisa, considera-se relevante propor alguns testes substantivos a serem aplicados no Ativo Imobilizado da Universidade de Brasília (vide apêndice 3).

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ativo imobilizado das entidades públicas é um dos bens mais valiosos da sociedade. Sendo assim, é de extrema importância o controle patrimonial por meio de procedimentos padronizados, de maneira a salvaguardá-los evitando fraude e erro.

O presente Plano de Ação para Ativo Imobilizado, considerando a importância das rotinas do controle interno sobre o ativo imobilizado da Universidade de Brasília e tendo como referência principal a Norma Brasileira de Contabilidade TSP 07 que trata do ativo imobilizado propõe verificar a existência de rotinas estabelecidas pelo Controle Interno em relação aos bens patrimoniais, e se são realizados procedimentos de auditoria. Assim como verificar os processos de registros utilizados pelo setor de patrimônio sobre o registro dos bens.

Visto que o estudo apontou que não há rotinas pré-estabelecidas, foi criado um checklist, como sugestão ao setor de controle interno, de modo que haja padronização nas auditorias do ativo imobilizado. Por fim, foi sugerido também, alguns testes substantivos a serem aplicados na referida classe de ativos.

REFERÊNCIAS

Attie, W. (2018). *Auditoria: conceito e aplicações*. São Paulo: Atlas.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2016). *NBC TSP – 07 Ativo*. Recuperado de: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP07&arquivo=NBCTSP07.docx. Em: 25 Nov. 2022.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento Técnico CPC 27: Ativo Imobilizado*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

FONTES RELEVANTES PARA UMA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Documento / Título	Link /Autores
Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal	Instrução Normativa SFC nº 3, de 9 de junho de 2017
Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Executivo Federal	Instrução Normativa SFC nº 8, de 6 de dezembro de 2017 Manual
Plano Anual (PAINT) e Relatório Anual (RAINT) das UAIG do Poder Executivo Federal	Instrução Normativa SFC nº 5, de 27 de agosto de 2021
Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal	Instrução Normativa SFC nº 10, de 28 de abril de 2020 Portaria SFC nº 1. 976, de 20 de agosto de 2021 Manual de Contabilização de Benefícios
Requisitos Mínimos - Estatutos da UAIG do Poder Executivo Federal	Instrução Normativa SFC nº 13, de 6 de maio de 2020
Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna (PRO-Qualidade)	Portaria SFC nº 363, de 14 de fevereiro de 2020
Orientação Prática: Relatório de Auditoria	Portaria SFC nº 1037, de 07 de março 2019 Orientação Prática
Orientação Prática: Plano de Auditoria Interna Baseado em Risco	Anexo Portaria SFC n 1055, de 30 de abril de 2020 Modelo - Entendimento do Contexto Modelo - Visão Geral dos Objetos de Auditoria Modelo - Avaliação da Maturidade da Gestão de Riscos Modelo - Matriz de Riscos
Utilização das metodologias IA-CM e QA pelas Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal	Portaria CGU nº 777, de 18 de fevereiro de 2019
Portaria Conjunta SPU-STN 703-2014 Atualização de bens imóveis da União	Portaria Conjunta SPU-STN 703-2014 Atualização de bens imóveis da União.pdf — Português (Brasil) (www.gov.br)
<i>Auditoria</i> . 7. ed. São Paulo: Atlas	Boynton, W.C., Johnson, R.N., & Kell, W.G. (2002)
<i>Auditoria</i> : um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas	Almeida, M. C. (2010)
Adoção dos novos padrões de contabilidade na administração pública sob a perspectiva do ativo imobilizado: estudo de caso do processo de convergência no Governo do Estado do Espírito Santo.	Hartwig, G. (2017)
<i>Auditoria</i> : conceito e aplicações. São Paulo: Atlas	Attie, W. (2018)
As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a instrução normativa nº 3/2017 da Controladoria-Geral da União.	Rodrigues, J. C., dos Santos, T. M., Niyama, J. K., & Souza, A. (2020)
Efeitos Da Depreciação Em Ativos Imobilizados Que Afetam A Qualidade Da Informação Contábil Do Setor Público.	Silva, J. D., da Costa, W. P. L. B., da Costa, S. V. S., & Kronbauer, C. A. (2021)

Fonte: elaboração própria.

PRINCIPAIS CONCEITOS DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Termo	Significado
Accountability	Refere-se as obrigações das organizações e dos agentes que gerenciam recursos públicos de assumir totalmente as responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de maneira voluntária, inclusive no que concerne as consequências de seus atos e omissões.
Adicionar Valor	A auditoria interna agrega valor à organização quando favorece uma avaliação objetiva e relevante, além de contribuir para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.
Assessores e Assessorias Especiais de Controle Interno(AECI):	Trata-se de cargos singulares ou estruturas nos Ministérios dirigidas pelos Assessores Especiais de Controle Interno, que tem por finalidade assessorar diretamente os Ministros de Estados quanto a assuntos de competência do controle interno, entre outras funções.
Atividade de auditoria interna governamental	Refere-se à atividade independente e objetiva de avaliação (assurance) e consultoria, a fim de adicionar valor e favorecer as operações das organizações públicas
Auditor interno governamental	Trata-se do servidor que desempenha atividades de auditoria interna governamental.
Ceticismo profissional	Capacidade de identificar condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e faça uma avaliação crítica das evidências de auditoria.
Componentes dos controles internos	São componentes dos controles internos: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação e atividades de monitoramento.
Comunicações (atributos)	As comunicações da UAIG devem ser: claras, completas, concisas, construtivas, objetivas, precisas e tempestivas.
Conflito de interesses	Situação em que o auditor interno governamental demonstra interesse pessoal ou profissional conflitante com o desempenho da auditoria, comprometendo sua objetividade.
Conselho	Refere-se a estrutura colegiada que possui poder decisivo de gerir, de forma estratégica, as atividades e a administração de um órgão ou entidade da Administração Pública Federal.
Controles internos da gestão	Processo que engloba algumas regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, com a finalidade de enfrentar os riscos e fornecer segurança para que os seguintes objetivos sejam alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de Accountability; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos.
Fraude	Compreende aos atos ilegais praticados que se caracterizam por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança.
Gerenciamento de riscos	Atividade para a identificação, análise, avaliação, administração e controle de potenciais situações, que forneçam razoável certeza quanto ao cumprimento dos objetivos da organização.
Governança	São atividades desempenhadas que visam contribuir para o alcance dos objetivos da organização.
Informações (atributos)	As informações coletadas e produzidas pelos auditores internos devem ser: confiáveis, relevantes, suficientes e úteis.
Objeto de auditoria	Compreende a unidade, função, processo, sistema ou similar sob a responsabilidade de uma Unidade Auditada, na qual pode ser desenvolvida atividades, avaliação ou consultoria pela UAIG.
Programa de Trabalho de Auditoria	Refere-se a um documento que relaciona os procedimentos a serem realizados durante um trabalho de auditoria, visando cumprir o planejamento do trabalho.

Responsável pela Unidade de Auditoria Interna Governamental (Responsável pela UAIG)	Compreende ao mais alto nível de gestão da UAIG. No SCI, ocupam tal posição: na CGU, o Secretário Federal de Controle Interno; nas Ciset, os Secretários de Controle Interno; e nas Audin, os Auditores-Chefes.
Risco	possibilidade de acontecer uma situação que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos da Unidade Auditada.
Serviços de avaliação	Atividade de auditoria interna governamental que compreende no exame objetivo da evidência, com a finalidade de oferecer ao órgão da Administração Pública Federal uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.
Serviços de consultoria	Compreende a uma atividade de auditoria interna governamental com a finalidade de assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, desenvolvidos em decorrência de solicitação específica do órgão da Administração Pública Federal.
Supervisão técnica	Atividade desenvolvida pelo Órgão Central do SCI e pelos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
Unidade Auditada	Entidade da Administração Pública Federal na qual uma determinada UAIG tem a responsabilidade de contribuir com a gestão, através de atividades de avaliação e consultoria.
Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG)	Órgão responsável pela prestação de serviços independentes e objetivos de avaliação e de consultoria.
Unidades de auditoria interna singulares(Audin)	São Unidades de Auditoria Interna vinculadas as entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta.
Uníverson auditável	Conjunto de objetos de auditoria passíveis a serem priorizados pela UAIG, a fim de elaboração do Plano de Auditoria Interna.

Fonte: elaboração própria com base na Instrução Normativa Nº 3, de 09 de Junho de 2017.

TESTES SUBSTANTIVOS QUE PODEM SER APLICADOS NO ATIVO IMOBILIZADO

Data da criação do plano	20/Dez/2022	Responsável pelo Plano	DAF	Objetivo	
Data da revisão do plano		Responsável pelo Controle	Auditoria Interna	Indicador	

Teste de Auditoria	Objetivo	Direcionador
Movimentação	<p>1.Elaborar papel de trabalho contemplando as seguintes informações, por categoria de bens do ativo imobilizado:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Custo: saldo inicial do período, aquisições, baixas, transferências e saldo final do período; - Depreciação acumulada: saldo inicial do período, depreciações, baixas e saldo final do período; - Conferir os saldos iniciais com os saldos finais dos papeis de trabalho do ano anterior; e - Conferir os saldos finais com o razão geral. 	Balancete Contábil por grupo de contas (imobilizado); Razão Geral e Relatório do Setor de Patrimônio
Existência Física	<p>1.Obter a listagem individual dos bens do ativo imobilizado, com data-base do fim do período a que se refere as demonstrações financeiras conferir soma da listagem;</p> <p>2.Conferir a soma dessa listagem com o saldo final de custo do período;</p> <p>3.Inspeção física, tanto in-out quanto out-in.</p>	Relatório do Setor de Patrimônio

Teste de Aquisições (2016-2021)	<p>1. Confrontar o total das aquisições efetuadas com a respectiva informação no teste de movimentação.</p> <p>2. Selecionar itens para voucher e executar os seguintes procedimentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Confrontar o valor selecionado com a documentação fiscal suporte e verificar, por exemplo, se está em nome da entidade; - Inspeccionar a documentação de compra (NF, requisição de compra, contrato, mapa de licitação, cotações etc); - Averiguar as aprovações de compra segundo a política interna da entidade. - Nos casos de construção própria, checar se os custos correlatos foram ativados no imobilizado (matéria-prima, mão de obra direta e gastos gerais de construção). 	Relatório do Setor de Patrimônio
Teste das manutenções e reparos	<p>1. Investigar se os gastos com reparos e manutenções não prolongam a vida útil do bem e, logo, devem ser considerados como despesa do período;</p> <p>2. Selecionar itens para voucher e inspeccionar a documentação comprobatória referente.</p>	Relatório do Setor de Patrimônio
Teste da depreciação	<p>1. Verificar se a vida útil determinada para cada classe de ativo imobilizado é coerente e está consistente com o ano anterior;</p> <p>2. Verificar se o método de depreciação tem embasamento nos princípios contábeis;</p> <p>3. Verificar a razoabilidade da classificação da depreciação nas contas de custo de produção e despesa do período;</p> <p>4. Efetuar o cálculo global da depreciação, por classe de conta;</p> <p>5. Analisar a prática de aplicação de teste de recuperabilidade.</p>	Relatório do Setor de Patrimônio
Teste das Baixas	<p>1. Confrontar o total das baixas efetuadas com a respectiva informação no teste de movimentação;</p> <p>2. Selecionar itens para voucher e executar os seguintes procedimentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Inspeccionar registros individuais e conferir os cálculos de custo e de depreciação acumulada; - Inspeccionar autorização da baixa, conforme política interna da entidade; - Inspeccionar, para os itens alienados, a documentação comprobatória, identificando o valor da transação e dos lançamentos correspondentes, e se o valor da venda é razoável; e - Selecionar alguns dos itens alienados e verificar se estes foram baixados do ativo imobilizado. 	Relatório de adição e baixa e Relatório do Setor de Patrimônio

Teste de verificação de propriedade e ônus sobre imóveis	<ol style="list-style-type: none"> 1. Obter certidões negativas; 2. Verificar nessas certidões se os imóveis estão em nome da entidade e se não existem ônus sobre os mesmos; 3. Caso existam ônus, averiguar se a transação foi adequadamente aprovada; 4. Caso o imóvel tenha sido dado em garantia, verificar se o objeto que deu ensejo a garantia (financiamento, por exemplo) foi registrado no passivo e se essa informação foi divulgada em nota explicativa. 	Relatório do Setor de Patrimônio
Teste de verificação de apresentação e divulgação em Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis (classe dos ativos imobilizados)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; 2. Os métodos de depreciação utilizados; 3. As vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas; 4. O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; 5. A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando: adições; alienações; aquisições por meio de combinações do setor público; 6. Aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 44, 54 e 55 e perdas por redução ao valor recuperável de ativos (se houver) reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso; 7. Perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme o caso; 8. Reversão das perdas por redução ao valor recuperável de ativos, reconhecidas no resultado do período de acordo com a NBC TSP 09 ou a NBC TSP 10, conforme caso; 9. Depreciações; 10. Variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis da moeda funcional para a moeda de apresentação, incluindo a conversão da operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; 11. A existência e os valores de restrições a ativos imobilizados oferecidos como garantia de obrigações; 12. O valor dos custos reconhecidos no valor contábil de item do ativo imobilizado durante a sua construção; 13. O valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados; e 14. Se não for divulgado separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido objeto de redução ao valor recuperável, perdidos ou abandonados, incluído no resultado do período. 	Relatório do Setor de Patrimônio

Fonte: elaboração própria com base em Almeida (2010); Boynton, Johnson e Kell (2000); TCU (2016); MCASP (2021).