

Modelo de Mensuração de Bens Imóveis no Setor Público Brasileiro: estudo de caso sobre o custo de reposição depreciado conforme os padrões internacionais

Clauber Louzada Sanches

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais pela PUC-SP
Professor da FIPECAFI
claubersanches@hotmail.com

Fernando de Almeida Santos

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pós-Doutorando em Ciências Contábeis - PUC-SP
almeidasantos@pucsp.br

Resumo

O reconhecimento contábil dos imóveis dos entes públicos, de acordo com o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, é obrigatório para os estados e Distrito Federal a partir do exercício de 2019, de acordo com anexo da Portaria STN (Secretaria do Tesouro Nacional) 548/2015. Este fato é um desafio para os gestores públicos, sendo que um dos aspectos relevantes é a necessidade da reavaliação dos imóveis dos entes públicos. É objetivo desta pesquisa analisar a metodologia de mensuração desenvolvida pela Controladoria Geral do Estado (CGE) e aplicada ao Ambulatório Médico de Especialidades (AME). A pesquisa utiliza o método do estudo de caso, sendo de caráter exploratória e descritiva. Além das informações documentais, também foi realizada entrevista qualitativa aplicada a dois participantes da equipe do projeto: o engenheiro chefe e o gerente da frente contábil. Ao final, é demonstrada a metodologia desenvolvida pela CGE para mensuração do AME, sendo representada por meio de um fluxograma do macroprocesso que pode ser aplicado a outros AMEs situados em regiões urbanas.

Palavras-chave: Custo de reposição depreciado. Mensuração de ativos. Setor público.

Abstract

This work aims to analyze the methodology of measurement of depreciated replacement cost of specialized realty in the state of São Paulo, developed by the State Comptroller General's Office applied to the Medical Specialist Ambulatory (AME) of São José do Rio Preto. This work is justified by the importance of the management of public assets, in this specific case, the construction of the AME of São José do Rio Preto, of the State Health Department, and its reliable representation in the accounting records of the state of São Paulo. The nature of this research was made up by means of qualitative analyzes – regarding the data received, and quantitative analyzes – regarding the results obtained by the CGE. We analyzed the procedures applied by SES through the CGE according to the guidelines for measuring the depreciated replacement cost presented by the conceptual structure. This study concludes that the adoption of the concepts of measurement bases presented by NBC –T SP – Conceptual Framework Applied to the Public Sector, by CGE, allowed the development of a feasible methodology for application in the AMEs of the state of São Paulo.

Keywords: Depreciated replacement cost; Measurement of assets; Public sector.

1. Introdução

Na contabilidade governamental, assim como nas outras áreas contábeis, é necessário harmonização com as normas internacionais, adaptando procedimentos da IFAC (*International Federation of Accountants*), que, conforme destaca Castro (2016), é uma organização mundial dedicada a servir ao interesse público, por meio do fortalecimento da profissão e contribuição para o desenvolvimento de fortes economias internacionais, além de ser a responsável por emitir pronunciamentos voltados para o setor público.

A IFAC enuncia um conjunto de normas contábeis a serem utilizadas por entidades do setor público na preparação das demonstrações financeiras, essas normas são as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). Portanto, a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil passa, nos últimos anos, por mudanças profundas devido a este processo de convergência aos padrões internacionais. Essa convergência muda o cenário contábil, pois o patrimônio público retoma seu destaque, permitindo ao gestor público obter informações necessárias à gestão patrimonial.

Nesse ambiente, o setor público brasileiro implementa desde 2008 a convergência aos padrões internacionais de contabilidade orientadas pelas IPSAS, buscando permitir ao gestor público, por meio de contabilidade patrimonial consistente, a possibilidade de tomada de decisão a partir de informações úteis que reflitam o potencial de serviço do ente público, sendo que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) vem, desde o ano de 2008, com a constituição do Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, atuando com várias ações para a implementação da convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais.

A NBC -T SP – Estrutura Conceitual é a norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público, correspondente a Conceptual Framework IPSASB. Tem como função, conforme seu capítulo 1 item 1.1, estabelecer os conceitos que fundamentam a elaboração e a divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) os quais devem ser elaborados com base no regime de competência (NBC -T SP - Estrutura Conceitual).

O desenvolvimento deste trabalho teve como base novidades na prática contábil aplicada ao setor público no que se refere à mensuração do custo de reposição depreciado, uma das bases de mensuração de ativos admitidas pela estrutura conceitual aplicada ao setor público.

O reconhecimento contábil dos imóveis dos entes públicos, de acordo com o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, é obrigatório para os estados e Distrito Federal a partir do exercício de 2019 de acordo com anexo da Portaria STN (Secretaria do Tesouro Nacional) 548/2015. Tal portaria instituiu uma série de prazos para convergência da contabilidade aos padrões internacionais, utilizando como parâmetro macroprocessos contábeis.

Não distante desse movimento brasileiro de convergência contábil aos padrões internacionais, que passa por toda a administração pública e que envolve os órgãos da administração direta e indireta, vários outros países têm seguido também a normatização expedida pela IFAC, modificando sua estrutura contábil para que os procedimentos sejam ajustados às normas internacionais de contabilidade e para que os usuários das informações possam comparar com as várias nações da economia mundial.

Para este estudo de caso, foi escolhido o Ambulatório Médico de Especialidades de São José do Rio Preto devido às suas peculiaridades referentes a seu potencial de serviço que são consultas, exames e, em alguns casos, cirurgias em um mesmo local, proporcionando maior rapidez ao diagnóstico e ao tratamento dos pacientes e devido ao local de execução de atividade profissional do autor, o que facilita a coleta de dados e análise *in loco* de procedimentos abordados e descritos na pesquisa. Outro fator importante para a escolha do AME de São José do Rio Preto é a relevância social que a unidade de saúde representa. Portanto, foi considerado

um significativo objeto de pesquisa para verificar a aplicação da NBC -T SP - Estrutura Conceitual citada.

A Secretaria de Estado da Saúde (SES) possui hoje 55 AMEs, dentre eles, inaugurado em 17 de novembro de 2009, a unidade de São José do Rio Preto que funciona por meio de parceria entre a Associação Lar São Francisco de Assis na Providência de Deus Organização Social de Saúde e o governo do Estado de São Paulo. O objetivo do ambulatório é suprir o déficit de consultas com especialistas médicos para pacientes do SUS, unindo qualidade e eficiência no atendimento aos pacientes do SUS, formando uma rede de referência regional, com alta resolubilidade. (LAR SÃO FRANCISCO DE ASSIS NA PROVIDÊNCIA DE DEUS OSS, 2016)

A partir desse contexto apresentado, surgiu o problema desta pesquisa: como a Secretaria de Estado da Saúde, por meio da Contadoria Geral do Estado (CGE), efetuou a mensuração da edificação do AME de São José do Rio Preto utilizando o custo de reposição depreciado?

Este trabalho se justifica, portanto, pela importância da gestão dos bens públicos, neste caso especificamente a edificação do AME de São José do Rio Preto da Secretaria de Estado da Saúde, e sua representação fidedigna nos registros contábeis do Estado de São Paulo.

Com este cenário, apresenta-se a necessidade de aplicar um modelo viável de mensuração dos bens imóveis pertencentes ao Estado de São Paulo, já que este possui sob seu controle aproximadamente 30 mil imóveis na base de dados do Sistema de Gerenciamento de Imóveis (SGI).

O objetivo desta pesquisa é analisar, por meio de estudo de caso, a metodologia de mensuração de custo de reposição depreciado dos imóveis especializados do Estado de São Paulo desenvolvida pela Controladoria Geral do Estado e aplicada ao AME a fim de verificar como efetuou a mensuração.

De acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual, o ativo é considerado especializado em razão dos tipos de serviços prestados e características do imobilizado. Como exemplo pode-se citar os bens de infraestrutura, que participam de um mercado limitado e, mesmo que sejam colocados a venda, podem necessitar de uma considerável adaptação para serem utilizados por outros operadores.

Portanto, além de descrever toda a metodologia de mensuração, ao final apresenta-se, por meio de fluxograma, o macroprocesso para sua aplicação. Este fato é inovador, considerando-se a nova realidade brasileira, pois o modelo pode ser aplicado em outros AMEs. Sabe-se que, apesar de serem obrigatórias, há grande dificuldade em as instituições públicas implantarem as NBC T SP. Assim, este trabalho tem um caráter didático e pode ser útil para o cumprimento legal e maior transparência.

Este artigo trata de uma temática nova, em que há pouca pesquisa. Isto pode ser percebido pelo fato de não serem encontradas pesquisas que abordem metodologias de mensuração de custo de reposição depreciado de imóveis aplicado ao setor público. Logo, pode ser uma fonte de informação para os gestores que necessitam implantar as Normas e não têm um exemplo ou uma descrição do processo.

Além desta introdução, este artigo é composto de referencial teórico, que está dividido em três tópicos. O primeiro apresenta os padrões internacionais de Contabilidade, considerando-se a área Governamental; o segundo conceitua o ativo imobilizado e o terceiro aborda o conceito de custo de reposição depreciado, que foi utilizado para a pesquisa. Em seguida, descreve-se o método utilizado para o desenvolvimento do estudo de caso abordando o AME objeto da pesquisa, além da forma de desenvolvimento e de coleta de dados, e a descrição do processo de entrevistas. O penúltimo retrata os resultados e discussões; posteriormente, as considerações finais.

2. Contabilidade Governamental e a convergência aos padrões internacionais

A contabilidade governamental é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público (BEZERRA, 2015).

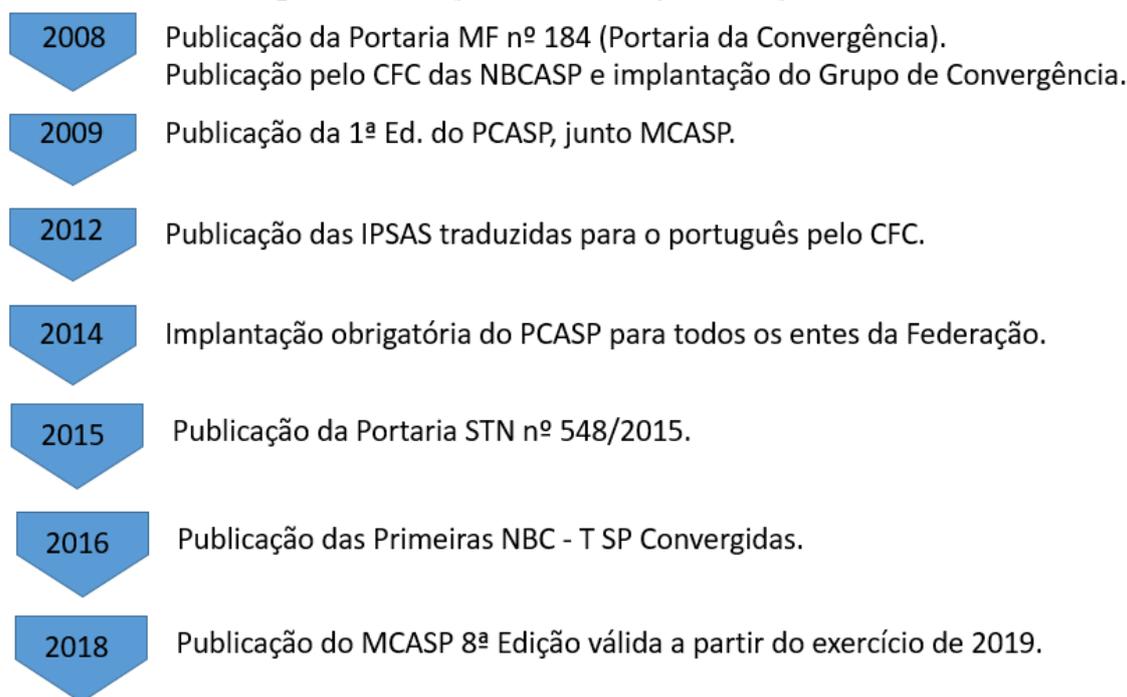
Dentre seus objetivos, repousa sobre a contabilidade governamental a função de construir um arquivo básico de informações que possa ser utilizado de forma flexível por vários tipos de usuários, cada um com necessidades diferentes, seja para o usuário acompanhar a execução orçamentária ou simplesmente acompanhar o saldo do caixa e equivalente em determinado período (IUDÍCIBUS, 2010).

No setor público, cujos recursos provêm em larga escala de impostos e contribuições, é evidente que os contribuintes desejam saber a afetação e a respectiva eficácia da aplicação desses recursos (SANTOS; SARAIVA, 2016).

O objetivo principal da contabilidade pública, portanto, é a obtenção de um retrato fiel do patrimônio, da situação financeira, da execução orçamentária e do resultado econômico-patrimonial da entidade pública (GONÇALVES; LIRA; MARQUES, 2017).

Estas tarefas da ciência contábil no Brasil caminham em direção a significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. A evolução do processo de convergência foi iniciada em 2008 (Figura 1) com a criação, pelo CFC, do Grupo Gestor com a finalidade de elaborar um plano de ação e coordenar o processo de convergência das normas brasileiras às internacionais, na área da contabilidade pública e assuntos regulatórios.

Figura 1: Evolução histórica implementação das IPSAS



Fonte: Elaborado pelos autores com dados extraídos do CGE.

Após a instituição, pelo CFC, do Grupo Gestor, o Ministério da Fazenda publicou, em 2008, a portaria nº 184 com a finalidade de apresentar as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos, a serem utilizadas na apresentação de suas demonstrações contábeis visando à convergência aos padrões internacionais (DARÓS; PEREIRA, 2012).

Dando continuidade ao processo da convergência contábil aos padrões internacionais, como já destacado, foram publicadas as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor

público pelo CFC (BEZERRA, 2015). Estas têm por atribuição contribuir para o correto reconhecimento, mensuração e evidenciação de atos e fatos administrativos com base na teoria da contabilidade. Assim, a contabilidade pública brasileira, além de cumprir os aspectos legais e formais, busca refletir a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio público (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009).

Seguindo as diretrizes estabelecidas de desenvolvimento conceitual e convergência às normas internacionais, a STN editou em 2009, para aplicação a partir de 2010, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). O manual consolidou conceitos e regras para a contabilização das variações patrimoniais sob a ótica da competência e a implantação da contabilidade patrimonial (FEIJÓ, 2013). O MCASP estabeleceu um plano de contas único a ser utilizado pelos entes públicos, possibilitando um registro contábil uniforme (BEZERRA, 2015).

Portarias apresentadas na sequência foram editadas pela STN, estabelecendo prazos para a adoção dos procedimentos contábeis necessários para a convergência aos padrões internacionais de contabilidade: em julho de 2012, a STN editou a portaria nº 437, que estabelece prazos para a adoção do MCASP; em dezembro de 2012, a portaria nº 753, prorrogando esse prazo para todos os entes da federação, até o término do exercício de 2014. Em novembro de 2013, a STN publicou uma nova portaria, de nº 634, dispendo sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.

Em 2015, a STN editou a portaria nº 548/2015 que dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual.

As 6 primeiras NBC TSP aprovadas pelo CFC ocorreram no ano de 2016. (Quadro 1). Nos anos de 2017 e 2018, foram editadas outras 16, totalizando 22 normas.

Quadro 1: Relação das NBC TSP Aprovadas Pelo CFC

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Data da Publicação Diário oficial da União	Vigência da Norma
NBC TSP Estrutura Conceitual	DOU 04/10/16	01/01/2017
NBC TSP 1 – Receita de Transações sem Contraprestação	DOU 28/10/16	01/01/2017
NBC TSP 2 – Receita de Transações com Contraprestação	DOU 28/10/16	01/01/2017
NBC TSP 3 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	DOU 28/10/16	01/01/2017
NBC TSP 4 – Estoques	DOU 06/12/16	01/01/2017
NBC TSP 5 - Concessões de Serviços Públicos	DOU 06/12/16	01/01/2017
NBC TSP 6 – Propriedades para Investimento	DOU 28/09/17	01/01/2019
NBC TSP 7 – Ativo Imobilizado	DOU 28/09/17	01/01/2019
NBC TSP 8 – Ativo Intangível	DOU 28/09/17	01/01/2019
NBC TSP 9 – Ajuste ao Valor Recuperável de Ativos não Geradores de Caixa	DOU 28/09/17	01/01/2019
NBC TSP 10 – Ajuste ao Valor Recuperável de Ativos Geradores de Caixa	DOU 28/09/17	01/01/2019
NBC TSP 11 Apresentação das Demonstrações Contábeis	DOU 31/10/18	01/01/2019
NBC TSP 12 Demonstração dos Fluxos de Caixa	DOU 31/10/18	01/01/2019
NBC TSP 13 Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	DOU 31/10/18	01/01/2019
NBC TSP 14 Custos de Empréstimos	DOU 31/10/18	01/01/2019
NBC TSP 15 Benefícios a Empregados	DOU 31/10/18	01/01/2019

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Data da Publicação Diário oficial da União	Vigência da Norma
NBC TSP 16 Demonstrações Contábeis Separadas	DOU 31/10/18	01/01/2021
NBC TSP 17 Demonstrações Contábeis Consolidadas	DOU 31/10/18	01/01/2021
NBC TSP 18 Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	DOU 31/10/18	01/01/2021
NBC TSP 19 Acordos em Conjunto	DOU 31/10/18	01/01/2021
NBC TSP 20 Divulgação de Participações em Outras Entidades	DOU 31/10/18	01/01/2021
NBC TSP 21 Combinações de Negócios No Setor Público	DOU 31/10/18	01/01/2021

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade

Fonte: CFC, 2016

No quadro 1, observa-se que as normas têm vigência escalonada entre os anos de 2017 a 2021, o que permite ao gestor planejar os trabalhos das entidades envolvidas.

Em 2018, a STN, por meio das portarias conjuntas STN/SOF nº 06, Portaria Conjunta STN/SPREV nº 07, Portaria STN nº 877, publicadas 18 de dezembro de 2018, aprovou o MCASP 8ª edição, manual, que possui caráter de aplicação obrigatória por todas as entidades públicas.

A normatização expedida pelos órgãos CFC e STN busca disciplinar e orientar entes federados sobre os aspectos legais e conceituais do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

Apresentados aspectos da contextualização das mudanças na área da Contabilidade Governamental, aborda-se, a seguir, o Ativo Imobilizado, grupo de contas do Balanço Patrimonial em que se concentram os imóveis para utilização da instituição.

3. Conceito de ativo imobilizado

Ativo imobilizado é um grupo do ativo no qual estão incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade (FIECAFI, 2013).

Leite (2012) destaca que o ativo imobilizado está representado por todos os bens de longa permanência na entidade, destinado ao funcionamento normal da companhia e seus empreendimentos.

De acordo com a definição, à luz das IPSAS 17 (IFAC, 2010), o ativo imobilizado é o item tangível que:

- (a) é mantido para o 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.

Os bens imobilizados, por sua vez, são representados para a entidade pelos bens corpóreos de longa permanência e são destinados para a continuidade das operações de suas atividades (CANIVEZI, 2016).

De acordo com o MCASP (BRASIL, 2016), os bens imóveis são vinculados ao terreno (solo) e não podem ser retirados sem destruição ou danos. São exemplos desse tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

Observa-se que, para atender suas necessidades e demandas para prestação de serviços à população, o setor público necessita de um valor considerável para investimentos em ativos

imobilizados, especificamente nos bens classificados como bens imóveis (VIVIANI et al., 2014).

Por sua vez, o bem deve seguir critérios para seu reconhecimento, pois, segundo a IPSAS 17 (IFAC, 2010, p. 465), um item deve ser reconhecido como ativo imobilizado apenas se:

(a) for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e

(b) o custo ou valor justo do item puder ser mensurado confiavelmente.

Torna-se necessário para a entidade do setor público o reconhecimento destes itens relevantes e necessários para o bom andamento da finalidade dos serviços prestados pelo ente público.

Portanto, o bem do ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, associados ao item, fluírem para a entidade e se o custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança. Assumindo essa premissa, o item do ativo imobilizado deve ter uma base monetária confiável (BRASIL, 2016).

Após o reconhecimento de um ativo, é necessária sua mensuração, para realizar o registro do patrimônio da entidade, conforme apresenta-se no tópico a seguir.

4. Objetivo da mensuração contábil do ativo

De acordo com a NBC -T SP – Estrutura Conceitual aplicada ao setor público, o objetivo da mensuração é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. (CFC, 2016a).

Hendriksen e Van Breda (1999) definem mensuração como o processo de atribuição de valores monetários a objetos ou atividades associadas a uma empresa. Corroborando, Iudícibus (2010) afirma que a mensuração dos ativos consiste na busca pela forma mais fidedigna possível de sua representação aos usuários, ou seja, a possibilidade de uma avaliação que melhor apresente a quantificação dos potenciais de serviço que o ativo representa para a entidade.

Andrade (2015) complementa com a afirmação de que os métodos de mensuração utilizados não são garantia de um valor exato do ativo no momento, mas sim uma quantia aproximada do valor bem, já que a contabilidade é uma ciência social e não uma ciência exata.

Quadro 2: Resumo das bases de mensuração do ativo

Base de Mensuração	Descrição	Entrada ou saída	Observável ou não no mercado	Específica ou não a entidade
Custo histórico	Valor para se adquirir ou desenvolver um ativo, o qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa ou o valor de outra importância fornecida à época de sua aquisição ou desenvolvimento.	Entrada	Geralmente observável	Específica para entidade
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Montante pelo qual um ativo pode ser trocado entre partes cientes e dispostas, em transação sob condições normais de mercado.	Entrada e Saída	Observável	Não específica para entidade
Valor de mercado (em mercado inativo)		Saída	Depende da Técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor
Custo de reposição ou substituição	Custo mais econômico exigido para a entidade substituir o potencial de serviços de ativo (inclusive o montante que a entidade recebe a partir de sua alienação ao final da sua vida útil) na data do relatório.	Entrada	Observável	Específica para entidade
Preço líquido de venda	Montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda.	Saída	Observável	Específica para entidade
Valor em uso	Valor presente, para a entidade, do potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos remanescentes do ativo, caso este continue a ser utilizado, e do valor líquido que a entidade receberá pela sua alienação ao final da sua vida útil.	Saída	Não observável	Específica para entidade

Fonte: MCASP (BRASIL, 2016).

As bases de mensuração de um ativo apresentadas pela NBC -T SP – Estrutura Conceitual, aplicadas ao setor público, são: custo histórico, valor de mercado, custo de reposição ou substituição, preço líquido de venda e valor em uso. O Quadro 2 apresenta um resumo destas formas de mensuração.

Observa-se que, conforme o quadro 2, a base de mensuração do custo histórico, valor de mercado e o custo de reposição representam valores de entrada, ou seja, refletem o valor da compra daquele ativo. O valor em uso, preço líquido de vendas, o valor de mercado, por sua vez, são valores de saída e refletem os benefícios econômicos da venda e, também, o montante que foi obtido com a utilização do ativo (CFC, 2016a).

A seguir apresenta-se o custo de reposição, um dos métodos de mensuração e que consiste no foco da pesquisa.

5. Custo de reposição depreciado

O custo de reposição depreciado envolve o custo atual de reposição de um ativo moderno, supondo-se que tais custos serão substituídos por ativos mais eficientes. Erwin Diewert (2009) considera que tal método é definido como o custo depreciado de um mesmo ativo equivalente e moderno, a partir de uma perspectiva de engenharia com a depreciação na base da idade do ativo existente. Portanto, o custo de reposição refere-se ao custo corrente de substituir um ativo por seu equivalente em determinado momento menos deduções de deterioração física e outras formas relevantes de obsolescência, conforme destaca Almeida, Arcelino e Vaz (2016).

O termo completo é “custo de reposição depreciado otimizado” que se refere à reposição do potencial de serviços incorporado em ativo e não o próprio ativo. Segundo Campos et al. (2016), o custo de reposição do ativo é estimado e depreciado para espelhar sua situação real, que não é novo, portanto, deflacionado, tornando o valor estimado em moeda com o mesmo poder aquisitivo que o custo de aquisição.

Para Stickney e Weil (2001), o custo de reposição é a quantia paga caso fosse necessário substituir o ativo. Devido à inexistência de um mercado organizado de ativos usados, é necessário adotar o preço de um novo, afetado por um redutor. Entretanto, como destaca Andrade (2015), para a utilização desse método, é necessário realizar diversas escolhas subjetivas e arbitrárias principalmente de engenharia, que o torna de difícil auditoria.

Logo, as abordagens de custos de substituição refletem o valor de ativos para o negócio, dada a sua natureza de longevidade e sua utilidade. Foster e Antmannn (2004) consideram que a mensuração do custo de substituição ao longo do tempo é complicada devido aos efeitos da inflação, depreciação e mudança de tecnologia.

Almeida (2016) considera que em diversos casos, o custo de reposição depreciado pode ser estabelecido com referência ao preço de compra dos componentes usados para produzir um ativo similar, com semelhante potencial de serviços remanescentes.

Portanto, segundo Catarino (2016), o custo de reposição depreciado apresenta-se como alternativa à determinação do valor justo, na ausência de mercados para os ativos em questão por meio do preço de compra de ativos similares (método comparativo), ou o custo de reproduzir o ativo.

Dessa forma, o custo de reposição ou substituição é o custo mais econômico exigido para a entidade substituir o potencial de serviços de ativo (inclusive o montante que a entidade recebe a partir de sua alienação ao final da sua vida útil) na data do relatório.

Os fatores de uso de conservação do imóvel são os seguintes.

- Vida útil e valor residual

Um fator a ser considerado no reconhecimento de um ativo imobilizado é a determinação de sua vida útil e, de acordo com o Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC, 2009, p. 3), vida útil é:

- (a) o período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Existem fatores para serem considerados na determinação da vida útil de um ativo imobilizado. São quatro os principais: a capacidade de geração de benefícios futuros e a utilização desse bem; o desgaste físico esperado e programado, sejam decorrentes de fatores operacionais ou não; os limites legais existentes e a obsolescência tecnológica ou comercial. (PASCHOALIN et al., 2016).

Para maior clareza, destacam-se duas definições de **valor residual**.

O valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil (CPC, 2009).

Entende-se como valor residual, o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, caso o ativo já tivesse a idade, a condição esperada e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil (BRASIL, 2016).

Vale ressaltar que o cálculo do valor residual é feito por estimativa, sendo seu valor determinado antes do início da depreciação. Assim, o valor residual seria o valor de mercado depois de efetuada toda a depreciação (BRASIL, 2016).

A seguir apresentam-se os conceitos de depreciação e *Impairment*, para melhor compreensão deste método.

- Depreciação

A NBC -T SP 17, em seu parágrafo 13, define depreciação como a alocação sistemática do valor depreciável de ativos durante sua vida útil.

A depreciação é entendida como a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Assim, esse fenômeno que incide sobre o ativo é uma ação subsequente ao seu reconhecimento e deve observar os fatores citados de acordo com a norma (BRASIL, 2016).

Rodrigues; Silva; Carvalho (2014) consideram que depreciação é ato contábil de desvalorizar um bem em função de idade, estado de conservação e grau de obsolescência.

A depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos pela entidade. Dentre os métodos, destaca-se o da linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas (BRASIL, 2016).

Silva (2011) considera que a norma técnica define que, se os itens do imobilizado possuírem vida útil econômica limitada, ficarão sujeitos à depreciação, à amortização ou à exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.

O custo do ativo imobilizado é destacado como uma despesa nos períodos contábeis em que o ativo é utilizado pela entidade, cuja depreciação é um processo contábil para essa conversão gradativa do ativo imobilizado em despesa (GRACILIANO; FIALHO, 2013).

Com exceção de terrenos, os elementos que integram o ativo imobilizado têm um período limitado de vida útil econômica. Dessa forma, o custo de tais ativos deve ser alocado de maneira sistemática aos exercícios beneficiados por seu uso no decorrer de sua vida útil econômica (FIECAFI, 2013).

- *Impairment*

A IPSAS 21 Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não-Gerador de Caixa define *impairment* como perda de benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros, superior ao reconhecimento sistemático da redução dos benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros do ativo por causa de depreciação (IFAC, 2010).

Carvalho; Costa e Oliveira (2010) afirmam que o objetivo da realização do *impairment* é assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda.

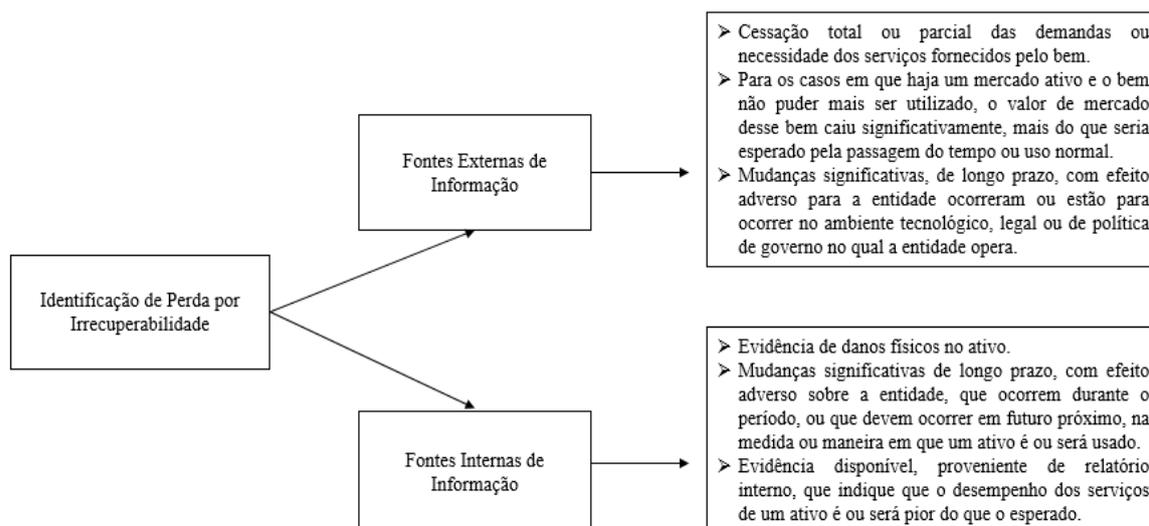
Observa-se, ainda, que, conforme destacam Cabaço e Venâncio (2015), a irrecuperabilidade do ativo não gerador de caixa deve ser reconhecida se, e apenas se, a quantia recuperável de serviço de um ativo for menor que a sua quantia escriturada, devendo esta ser reduzida para a sua quantia recuperável de serviço.

Também deve-se considerar os ativos não geradores de caixa, aqueles mantidos com o objetivo de prestação de serviços públicos, e os demais ativos não mantidos com o objetivo de gerar retorno comercial (BRASIL, 2016).

Portanto, quando uma perda em um ativo for detectada e o valor registrado na contabilidade for superior ao seu valor de recuperabilidade, seja pelo valor justo ou em função de seu valor de uso, deve se aplicar o *impairment* e reconhecer a perda identificada (VOGT et al, 2016).

Segundo o MCASP (BRASIL, 2016), os bens dos entes públicos, objeto desta pesquisa, na sua maioria, são classificados como ativos não geradores de caixa e por isso é necessário observar alguns indícios de irrecuperabilidade. (Figura 2).

Figura 2: Os indícios para teste de irrecuperabilidade para ativos



Fonte: Elaborado pelos autores.

Destaca-se que a subjetividade na estimativa da perda por *impairment*, algumas vezes com valores justos que não são verificáveis, pode reduzir o conteúdo das informações sobre essa perda (VOGT et al, 2016).

Percebe-se que, ao realizar o teste de *impairment* nos ativos não geradores de caixa, a entidade busca não manter valores superestimados contabilmente desses ativos a fim de não refletirem o potencial de serviço real que esses ativos possam proporcionar.

6. Metodologia

Esta pesquisa utiliza o método do estudo de caso que consiste na investigação de casos de pequenos grupos e caracteriza-se por ser o estudo de uma unidade, ou seja, situação

específica, seja uma empresa, uma situação de crise, entre outros, com o objetivo de compreendê-los em seus próprios termos, ou seja, no seu próprio contexto com destaca Michel (2009).

Esta pesquisa é definida como exploratória e descritiva, pois descreve a mensuração de bens imóveis AMES, utilizando conceitos apresentados pela Estrutura Conceitual, no processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (GIL, 2012).

6.1. Objeto de Pesquisa

O órgão público estudado é a Secretaria de Estado da Saúde do Estado de São Paulo - SES-SP, responsável pela formulação da política estadual de saúde e de suas diretrizes, norteadas pelos princípios do Sistema Único de Saúde (SUS), que tem como propósitos promover a saúde priorizando as ações preventivas, democratizando as informações relevantes para que a população conheça seus direitos e os riscos à sua saúde.

Entre as atividades, também alvos constantes de atenção do SUS, devem ser destacados o controle da ocorrência de doenças, seu aumento e propagação, desenvolvido principalmente pela vigilância epidemiológica; o controle da qualidade de medicamentos, exames, alimentos, higiene e adequação de instalações que atendem ao público, área de atuação da vigilância sanitária e o controle de endemias no território paulista, a partir da Superintendência de Controle de Endemias – SUCEN.

Por meio da CGE, unidade vinculada à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que desenvolve o trabalho de mensuração dos AME junto a SES, o reconhecimento contábil dos valores mensurados desses AMEs foi feito nos anos de 2016 e 2017, reconhecendo cinco unidades no primeiro ano e o restante em 2017.

O AME de São José do Rio Preto foi o objeto de análise deste estudo por ser o ambulatório que possui o contrato de prestação de serviços junto à Secretaria de Estado da Saúde com o maior número de atendimentos no período de janeiro a novembro de 2016, conforme relatório “Contratados versus Realizados” extraído em 23 de maio de 2017 do sistema de Gestão em Saúde.

Entende-se como serviços contratados aqueles que devem ser prestados pela entidade contratada em determinado período. Nesse escopo, o AME de São José do Rio Preto totalizou, no período de janeiro a novembro de 2016, 213.477 serviços contratados em todas as especialidades.

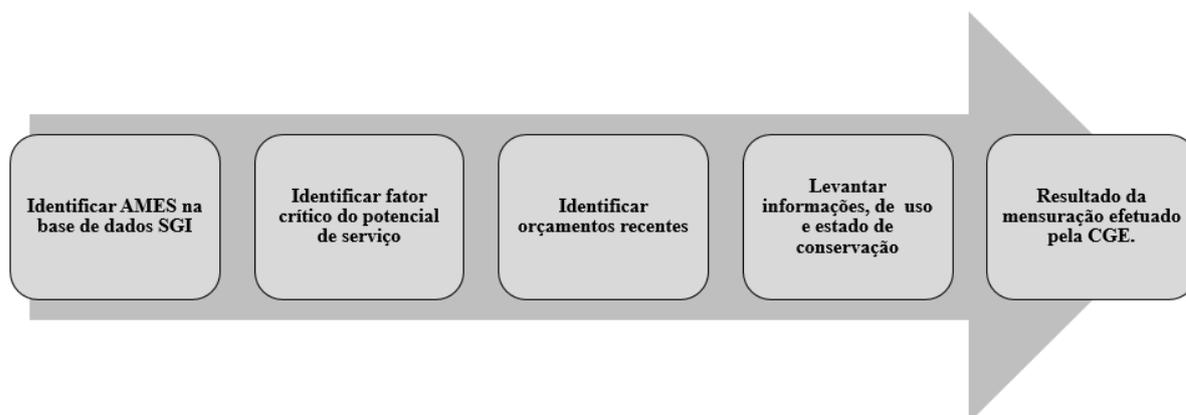
Os serviços realizados são aqueles efetivamente prestados pelo contratado durante o período deste estudo, ou seja, de janeiro a novembro de 2016, somando 234.193 serviços realizados.

6.2. Desenvolvimento da pesquisa e coleta de dados

Esta pesquisa foi feita utilizando informações repassadas para o Sistema Único de Saúde e extraídas do relatório “Contratados versus Realizados”, emitido no sistema Gestão em Saúde, repassado para CGE pela Secretaria de Estado da Saúde do Estado de São Paulo.

A coleta dos dados se fez necessária para a construção desta pesquisa, que tem, entre seus objetivos específicos, o de verificar como a Secretaria de Estado da Saúde, por meio da CGE, efetuou a mensuração do AME de São José do Rio Preto, utilizando o método de custo de reposição depreciado de ativos, a fim de evidenciar a metodologia de mensuração de custo de reposição depreciado aplicado ao AME de São José Rio Preto desenvolvida pela CGE. (Figura 3).

Figura 3: Processo de levantamento de dados para a pesquisa



Fonte: Elaborado pelos autores com dados extraídos do CGE.

Para identificar o AME de São José do Rio Preto, foram solicitados à CGE os dados cadastrais da referida unidade nos controles do sistema SGI do Estado. Esse sistema informatizado foi instituído como ferramenta institucional de atualização e manutenção de banco de dados para controle dos bens imóveis do Estado, inserido no contexto do modelo de governança proposto pelo Decreto Estadual nº 61.163/15, utilizado pelas unidades da administração pública estadual para cadastramento dos bens imóveis. O referido sistema não possui informações de natureza contábil, apenas informações básicas do imóvel.

Buscou-se a identificação do fator crítico do potencial de serviços, ou seja, aquele que a entidade seja capaz de utilizar ou espera utilizar e foi realizada considerando as informações dos serviços efetivamente prestados pelo AME de São José do Rio Preto, relacionados a sua capacidade total de atendimentos médicos.

Foi solicitada a identificação de um orçamento recente relacionado ao AME do custo atual de reposição dos imóveis por m². Essa informação foi identificada pela CGE, com base em dados repassados pela Secretaria de Estado da Saúde, e tem por finalidade apresentar o preço estimado do m² de um AME similar novo, ou seja, o valor que o Estado de São Paulo investiria para repor aquele serviço à sociedade.

6.3. Entrevista

Além das informações documentais solicitadas, também foram realizadas entrevistas com o engenheiro chefe da equipe participante do projeto e o gerente da frente contábil participante do projeto para coletar informações sobre os procedimentos adotados pela CGE na mensuração do AME.

Para o desenvolvimento desta pesquisa, foi encaminhada ao Comitê de Ética da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, a solicitação do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). Este termo foi aprovado pelo Comitê responsável pela análise. Após a aprovação do TCLE, foi possível dar continuidade ao desenvolvimento da pesquisa.

A partir do TCLE, apresentaram-se ao entrevistado o tema da pesquisa, a justificativa, os objetivos, procedimentos, garantias de esclarecimentos, liberdade de recusa e a garantia de sigilo. Adicionalmente foram apresentados os riscos e benefícios da pesquisa, os custos da participação, ressarcimento e indenizações em eventuais danos.

A coleta de dados, por meio da entrevista nesta pesquisa, foi classificada como focalizada, ou seja, orientou-se por um tema específico e seguiu a modalidade medida, já que todo o processo foi feito por *e-mail*.

Responderam ao formulário da entrevista o responsável pela equipe de engenharia do projeto e o responsável pela equipe contábil. As entrevistas foram qualitativas em ambos os casos. O roteiro da entrevista respondido pelo responsável pela equipe de engenharia continha 19 perguntas, e a encaminhada ao responsável pela equipe contábil, outras 15 questões. Constam 16 no Apêndice. (Apêndices A e B) As questões foram elaboradas com base no referencial teórico da pesquisa.

Para o gerente da equipe contábil do projeto, as questões abordadas na entrevista levaram em consideração o objetivo da pesquisa, ou seja, constatar como foi executada a mensuração contábil do ativo objeto do estudo. Assim, as questões abordaram principalmente o planejamento dos trabalhos da equipe contábil, quais normas técnicas de contabilidade foram utilizadas para validar a mensuração, o método de coleta das informações, o impacto social do trabalho e a importância da mensuração do imobilizado para as demonstrações contábeis.

Quanto à equipe de engenharia do projeto, foram encaminhadas ao gerente dessa frente questões que abordavam principalmente, como foi elaborado o planejamento do trabalho técnico da equipe de engenharia, como foram levantadas as informações das edificações, quais normas técnicas embasaram o trabalho da equipe, se foram utilizados *softwares* como ferramentas de cálculo e se houve alguma diferenciação na metodologia de cálculo para imóveis localizados em áreas urbanas ou rurais.

7. Resultados e discussões

O custo de reposição depreciado é definido como o custo depreciado de um mesmo ativo equivalente e moderno, a partir de uma perspectiva de engenharia com a depreciação na base da idade do ativo existente (ERWIN DIEWERT, 2009).

A CGE elaborou uma metodologia para a apuração de dados e o consequente reconhecimento e mensuração do custo de reposição depreciado do ativo em estudo. Vale ressaltar que de acordo com o MCASP (2018, p. 176), a reavaliação no setor público poderá ser realizada por meio da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda por meio de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores, sendo que a realização da aplicação da metodologia será executada por comissões de servidores designados para este fim que emitirão, ao final do trabalho, a relatoria com os resultados mensurados. O fluxograma abaixo (Figura 4) demonstra os macroprocedimentos adotados.

Com intuito de calcular o valor de uma edificação similar nova conforme descrito na figura 4, a CGE pesquisou, em controles internos, orçamentos recentes de processos licitatórios completos, utilizados na construção de edificações de AMES que possuem padrão construtivo semelhante. A partir dessa informação, foi feito o cálculo do valor do metro quadrado obtido pelo coeficiente: Valor total do Orçamento / Metragem da Construção. O resultado obtido em metro quadrado foi atualizado monetariamente utilizando o índice PINI de custo de edificações.

O custo unitário utilizado no custo de reposição das edificações foi mensurado por meio da seguinte equação.

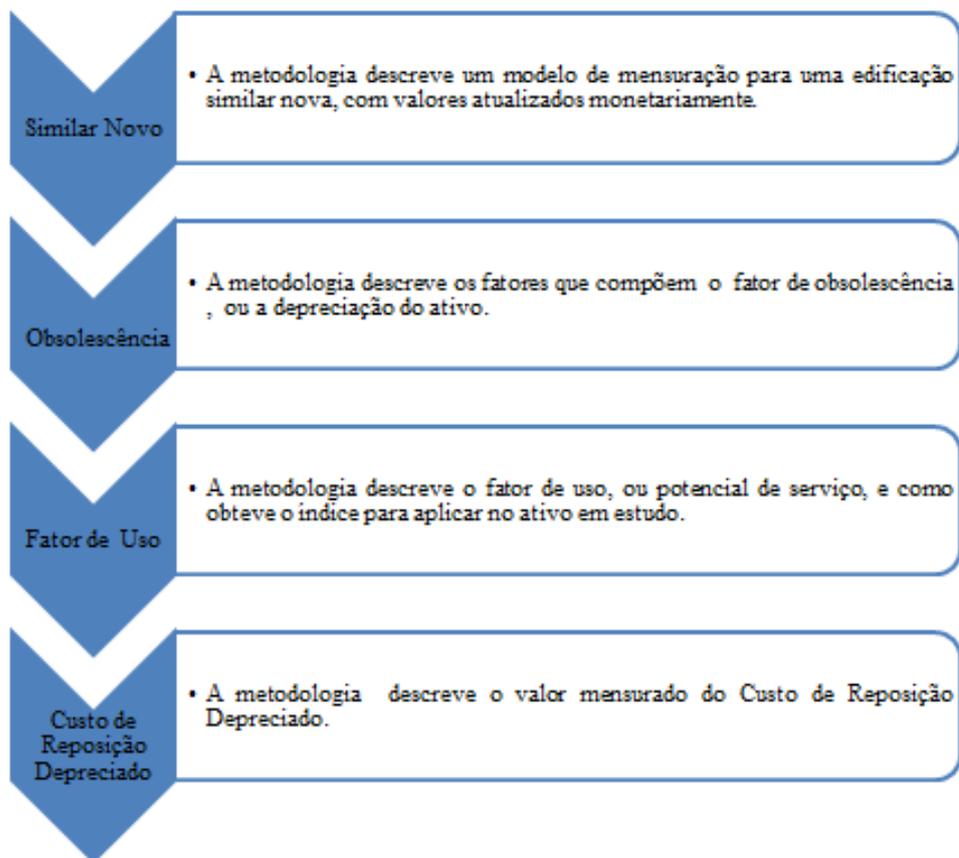
Equação:

$$\text{Custo por M}^2 = \frac{\text{Custo total do ativo}}{\text{Metragem (M}^2\text{) de Construção}}$$

Onde:

Custo total do ativo ou componente representa o custo total incorrido na construção da edificação de cada padrão construtivo, ou quando aplicável, de cada componente relevante; e Metragem (m²) de construção: representa a área total da edificação.

Figura 4 - Macroprocedimentos adotados



Fonte: Elaborado pelos autores com dados extraídos do CGE.

Já a obsolescência física de um imóvel está relacionada ao seu estado de conservação. A CGE solicitou, para a Secretaria de Estado da Saúde, a classificação do estado de conservação do AME escopo deste trabalho. (Quadro 3).

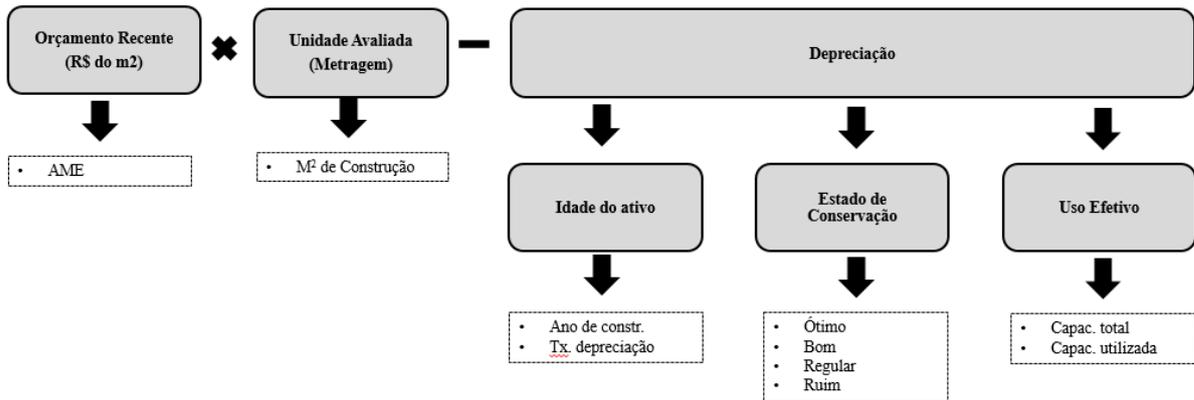
Quadro 3: Estado de Conservação do AME

Estado	Descrição
Muito Bom	Novo ou seminovo até cinco anos ou menos
Bom	Reparos mínimos
Regular	Pequenos reparos de manutenção
Ruim	Necessidade de reforma geral das instalações

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados da equipe de engenharia participante do projeto.

Com as informações do AME São José do Rio Preto solicitada pela CGE à Secretaria de Estado da Saúde, foi possível aplicar a seguinte metodologia (Figura 5) :

Figura 5: Metodologia de mensuração custo de reposição depreciado



Fonte: Elaborado pelos autores com dados extraídos do CGE.

A Tabela 1 demonstra o cálculo do custo de reposição depreciado do AME.

Tabela 1: Resultado da mensuração AME

Resultado da Mensuração AME São José do Rio Preto	
Metodologia	Valor
Custo de reposição da edificação (similar novo)	30.528.593,47
Fator de obsolescência física	0,8090
Fator de uso da unidade	1
Custo de reposição depreciado do AME	24.697.632,12

Fonte: Elaborado pelos autores com dados extraídos do CGE.

O investimento estimado ao Estado para repor o potencial de serviço do AME de São José do Rio Preto em uma edificação similar nova é de R\$ 30.528.593,47. Ressalta-se que esse valor ainda foi depreciado, pois esse ativo não é novo, portanto, é preciso que o valor seja ajustado considerando os fatores de obsolescência, que compreendem a vida útil, idade aparente, vida útil remanescente e o estado de conservação do ativo, aplicando o método de Ross-Heidecke e ao final foi realizado o teste de *impairment* pelo fator de uso para seu reconhecimento contábil.

O método de Ross-Heidecke trata-se de um método misto, considerando idade real (Ross) e estado de conservação (Heidecke). Para o cálculo utiliza-se a seguinte fórmula, conforme Lopes (2013):

$$D = [\alpha + (1 - \alpha) c] Vd$$

Onde:

D = Depreciação total

$\alpha = 1/2 (x/n + x^2/n^2)$ = parcela de depreciação pela idade real já decorrida

c = Coeficiente de Heidecke

Vd = Valor depreciável (sem incluir o residual)

A partir dessas fórmulas para este método misto, foi desenvolvida uma tabela para os usuários que permite encontrar o índice que representa a depreciação considerando o estado de conservação x idade decorrida do bem.

Ao checar a tabela, o fator de obsolescência física obtida por meio do método de Ross-Heidecke, elaborado pela equipe de engenharia, foi de 0,8090. O fator de uso do AME de São José do Rio Preto, mediante a avaliação de seu potencial de serviço total na relação serviços prestados/serviços contratados, ficou igual a 1.

Utilizando a metodologia do custo de reposição depreciado para a edificação do AME de São José do Rio Preto, citada no item 3.4, apurou-se o valor de R\$ 24.697.632,12 que deve ser reconhecido contabilmente no ativo do Estado São Paulo.

Tais considerações visam proporcionar uma análise quanto aos procedimentos adotados pela CGE de acordo com o referencial teórico, segundo capítulo deste estudo.

Quanto aos conceitos de ativo e ativo imobilizados,

- a CGE concluiu que o AME de São José do Rio Preto atende aos conceitos de ativo;

- o ativo estudado atende à classificação de imobilizado, pois é tangível e de permanência duradoura, destinado ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade (FIPECAFI, 2013).

Quanto à mensuração contábil,

- a CGE atendeu aos conceitos de vida útil estabelecendo para a edificação do AME cinquenta anos;

- reconheceu em sua metodologia a depreciação do bem, fazendo com que o valor reconhecido fosse ajustado para a condição de imóvel usado.

Quanto ao custo de reposição,

- atendeu o conceito do custo de reposição depreciado, definido como o custo depreciado de um mesmo ativo equivalente e moderno, a partir de uma perspectiva de engenharia com a depreciação na base da idade do ativo existente (ERWIN DIEWERT, 2009);

- atendeu ao conceito de capacidade operacional, ou o uso do ativo, ao indicar os atendimentos médicos contratados do AME como potencial de serviço do imóvel em estudo.

Quanto ao macroprocesso,

- a CGE elaborou um fluxograma do macroprocesso que pode ser aplicado em outros ativos especializados;

- a metodologia elaborada pela CGE permitiu o cálculo do valor do custo de reposição depreciado para o ativo estudado de R\$ 24.697.632,12. Esse valor foi obtido seguindo as etapas demonstradas no Fluxograma 1 - macroprocedimentos adotados, reconhecido no ativo imobilizado do Estado São Paulo;

- esse ativo consta no SGI, mas ainda não consta registrado contabilmente no imobilizado do Estado de São Paulo no ano referência de 2016 de acordo com a CGE;

- seu reconhecimento está previsto para o exercício de 2017, acrescentando ao ativo da SES, em contrapartida de uma variação patrimonial aumentativa, o valor de R\$ 24.697.632,12.

8. Considerações finais

Com o estudo, foi possível verificar os procedimentos adotados para mensuração do custo de reposição depreciado e evidenciar como foi executado o trabalho de mensuração da edificação do AME de São José do Rio Preto - sendo o valor mensurado de R\$ 24.697.632,12 -, além da aplicação da metodologia, que se mostrou viável do ponto de vista contábil, por fornecer base de valor confiável.

O objetivo geral deste estudo de caso foi analisar a metodologia de mensuração do custo de reposição depreciado dos imóveis especializados do Estado de São Paulo, desenvolvidos pela Contadoria Geral do Estado aplicado ao AME de São José do Rio Preto. Portanto, a

metodologia desenvolvida pela CGE, para mensuração do AME de São José do Rio Preto, é representada por meio de um fluxograma do macroprocesso e pode ser aplicado a outros AMEs situados em regiões urbanas.

Observa-se que foram encontradas poucas pesquisas na área, podendo se destacar Silva (2011) que estuda uma organização militar e realiza uma avaliação de ativos imobilizados no setor público, considerando a convergência às normas internacionais de contabilidade, mas que devido a ter outro foco não apresenta a mesma metodologia.

Também é possível citar Andrade (2015), em que o foco foi a mensuração de ativos para formação de tarifas no setor de distribuição de energia elétrica, aplicando o Custo de Deposição Depreciado.

Neste cenário, este trabalho diferencia-se por demonstrar uma metodologia de mensuração de edificações no setor público que permite operacionalização simples, com dados reais, e que atende a requisitos contábeis no reconhecimento e mensuração dos ativos. Destaca-se, ainda, pela aplicação de um método de avaliação utilizado pela engenharia civil, no caso o Ross-Heideck, que usa o estado de conservação e o tempo de uso, como fatores determinantes para obtenção do valor custo de reposição depreciação, além da atualização dos aspectos normativos.

Considerando que o Brasil passa por um processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade e que novas práticas contábeis têm sido adotadas quanto ao reconhecimento, mensuração, mensuração subsequente dos ativos, pelos diversos entes públicos, surgem novas possibilidades de pesquisas acadêmicas. Desse modo, sugere-se para pesquisas futuras a realização de estudo para caracterização de ativos no setor público relacionados ao controle ou sobre outras bases de mensuração contábil, assim como estudo sobre o impacto da *impairment* nos ativos do setor público.

Referências

ALMEIDA, G. T. **Proposta de tratamento contábil do ativo imobilizado à luz da estrutura conceitual aplicada ao setor público**. Brasília: Universidade de Brasília, 2016.

ALMEIDA, L.; ARCELINO, V.; VAZ, D. Ativos culturais: uma análise do tratamento contábil em cidades históricas do estado de Goiás. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 3, p. 6-25, 2016. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=117047336002>>. Acesso em: 29 nov. 2017.

ANDRADE, M. E. M. C. **Desafios na Mensuração dos ativos para a formação das tarifas no setor de distribuição de energia elétrica: diagnóstico e propostas de equacionamento**, São Paulo, 2015.

BEZERRA, J. E. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184/2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, Ministério da Fazenda, 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/Portaria184>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:** aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP>>. Acesso em: 3 fev. 2017.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 753, de 21 de dezembro de 2012.** Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015.** Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Portaria+STN+548+2015+PIPCP/73e5e615-ccbe-4050-bfc3-a9356d35daf1>>. Acesso em: 18 nov. 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013.** Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual.

CABAÇO, S.; VENÂNCIO, M. Impacto da adoção das Ipsas em demonstrações financeiras preparadas em conformidade com o POCP: o caso da CFP. **Revista Universo Contábil**, v. 11, 4, p. 184-205, 2015. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=11704392_8011>. Acesso em: 16 nov. 2016.

CAMPOS, D. S. et al. Estudo de Caso: Aplicação do teste de Recuperabilidade e da Depreciação em uma instituição do setor público. **Revista Brasileira de Contabilidade**, p. 51-57, 2016. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1350/970>>.

CANIVEZI, E. R. **Aplicação do teste de "Impairment" em ativo imobilizado:** Estudo de impacto econômico decorrente da aplicação em "CGH" Central Geradora Hidrelétrica. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2016. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1350/970>>.

CARVALHO, L. N. G. D.; COSTA, P. D. S.; OLIVEIRA, A. T. D. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro, v. 44, p. 839-876, jul.-ago./2010. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=241016588005>>.

CASTRO, M. C. C. S. **Convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público aos padrões internacionais:** análise da evidenciação pelos estados brasileiros e pelo distrito federal. Belo Horizonte: UFMG, 2016.

CATARINO, R. S. El reconocimiento de los bienes de dominio público: El caso de los municipios portugueses. **Intangible Capital**, v. 12, n. 1, p. 73-94, 2016.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T SP Estrutura Conceitual** – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. CFC, 2016a. Disponível em: < Fonte: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico>>. Acesso em: 11 nov. 2016a.

CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 27. Ativo Imobilizado.** 2009. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2006.pdf>. Acesso em: 23 de fev. de 2017.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. de S. Análise das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público - NBCASP: Mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE. **Anais...2** 012.

ERWIN DIEWERT, D. L. A. J. F. **Asset valuation and productivity-based regulation taking account of sunk costs and financial capital maintenance.** 11 jun. 2009. Disponível em: <http://www.economics.ubc.ca/files/2013/06/pdf_paper_erwin-diewert-asset-valuation-productivity.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2017.

FEIJÓ, P. H. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público.** 1a. ed. Brasília: Gestão Pública, 2013.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade Societária.** 3a. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FOSTER, V.; ANTMANN, P. The Regulatory Challenge of Asset Valuation: A Case Study from the Brazilian Electricity Distribution Sector. **Energy and mining sector board**, nº 2, nov. 2004.

GIL, A. C. **Estudo de Caso - Fundamentação Científica:** Subsídios para Coleta e Análise de Dados; Como Redigir o Relatório. São Paulo: Atlas, 2009.

GONÇALVES, M.; LIRA, M.; MARQUES, M. C. Síntese cronológica sobre a contabilidade pública em Portugal, seu passado, presente e futuro (1222-2016). **Revista evidenciação contábil & finanças**, v. 5, n. 2, p. 121-143, mai./ago. 2017.

GRACILIANO, E. A.; FIALHO, W. C. D. Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: Uma Contribuição para o Disclosure de Gestão. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro v. 15, n. 56, p. 14-21, jan./abr. 2013.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Ed. Atlas 1999.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **IFAC Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público** v. 1, New York: IFAC, 2010. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf> Acesso em 15 dez. 2015.

IUDÍCIBUS, S. D. **Teoria da Contabilidade.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAR SÃO FRANCISCO DE ASSIS NA PROVIDÊNCIA DE DEUS. Disponível em: <<http://www.franciscanosaprovidencia.org.br>>. Acesso em: 18 maio 2017.

LEITE, J. S. J. **Manual de contabilidade Societária e Regulatória Aplicável ao Setor Elétrico:** Normas e Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e da Agência Nacional de Energia Elétrica. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

LIMA, D. V. de; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, 2009. Disponível em <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65/pdf_1>. Acesso em: 23 abr. 2017.

LOPES, J. T. D. Uso e Ocupação Sustentável do Solo. Depreciação de Edificações. In XVII COBREAP. In Congresso Brasileiro de Engenharia e Avaliação de Perícias. Disponível em <<http://ibape-nacional.com.br/site/wp-content/themes/Nicol/documentos-xvii-cobreap/Deprecia%E7%F5es.XVII%20COBREAP.2013%20-%20Joe%E9%20Tracisio.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. 2a. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PASCHOALIN FILHO, J. A.; FARIA, A. C. de; PIRES, M. O.; WALDTRAUD, G.; DUARTE, E. B. de L. Investimentos em Ativos Imobilizados Para Instalação de Usina de Reciclagem de Resíduos de Construção Civil de Médio Porte da Zona Leste de São Paulo. **Desenvolvimento em Questão**, v. 14, n. 36, p. 320-351, out-dez/2016.

RODRIGUES, L. C. S.; SILVA, W. L. da; CARVALHO, I. M. de. Mudanças significativas ocorridas no ativo imobilizado devido à implantação das normas internacionais de Contabilidade- IFRS. **Revista InterAtividade**, Andradina, v. 2, n. 1, 1º sem. 2014.

SANTOS, R.; SARAIVA, H. **Contabilidade pública versus contabilidade privada em Portugal – análise das estruturas conceptuais**, 2016.

SILVA, Anderson Chaves da. Avaliação de Ativos Imobilizados no Setor Público no Contexto da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: O Caso de Uma Organização Militar. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis. Rio de Janeiro: UFRJ, 2011. Disponível em: <<http://repositorio.mar.mil.br/bitstream/ripcmb/26349/1/00000997.pdf>>. Acesso em: 29 agosto de 2019.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: De acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC)**. São Paulo: Atlas, 2013.

SÃO PAULO. CGE – CONTADORIA GERAL DO ESTADO. 2019. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/Institucional/Paginas/CGE.aspx>>. Acesso em: 23 dez. 2018.

_____. Decreto Nº 61.163, de 10 de março de 2015. **Reformula o Sistema de gestão do patrimônio imobiliário do Estado - SGPI e dá providências correlatas**. Disponível em: <<http://dobuscadireta.imprensaoficial.com.br/default.aspx?DataPublicacao=20150311&Caderno=DOE-I&NumeroPagina=1>>. Acesso em: 23 dez. 2018.

VIVIANI, S.; BECK, F.; HALL, R. J.; KLANN, R. C. Evidenciação do ativo imobilizado nas empresas do setor de bens industriais da BM&FBovespa. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 33, n. 3, set-dez./2014, p. 21-34.

VOGT, M.; PLETSCHE, C. S.; MORÁS, V. R.; KLANN, R. C. Determinantes do Reconhecimento das Perdas por Impairment do Goodwill. **Revista Contabilidade & Finanças** – USP, 27, 2016. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=257149750007>>. Acesso em: 14 nov. 2017.

APÊNDICE A – Roteiro de entrevista aplicada ao engenheiro responsável pela equipe de engenharia que executou a avaliação dos imóveis especializados mensurados pela Contadoria Geral do Estado.

- 1) Como foi o planejado o trabalho técnico da equipe de engenharia?
- 2) As informações recebidas pela equipe de engenharia eram de qualidade, ou seja, possibilitaram a execução do trabalho?
- 3) Foram encontradas inconsistências nas informações recebidas das edificações das AMES?
- 4) Caso encontradas inconsistências, quais foram?
- 5) Quais foram as normas técnicas que embasaram o trabalho de mensuração das edificações dos imóveis especializados?
- 6) Foi possível aplicar os conceitos das normas técnicas aplicadas no processo de mensuração dos imóveis das AMES?
- 7) Caso não tenham sido aplicados os conceitos das normas técnicas, qual foi ou quais foram os principais motivos?
- 8) Foram feitas vistorias presenciais nas edificações das AMES?
- 9) Caso não tenham sido feitas visitas presenciais às edificações das AMES, isso gera alguma invalidação técnica nos procedimentos aplicados?
- 10) Foi utilizado algum *software* de engenharia nos cálculos efetuados?
- 11) Quais foram os fatores utilizados para calcular a depreciação dos imóveis?
- 12) O que é o fator de mensuração que consta na planilha de cálculo e compõe a obsolescência física das edificações?
- 13) Qual a metodologia utilizada para estimar o fator de mensuração que foi aplicado sobre as edificações das AMES?
- 14) A planilha de cálculo no setor que calcula a obsolescência física apresenta os campos vida útil inicial, idade aparente e vida útil remanescente. Qual o conceito dessas terminologias?
- 15) Como foi determinada a vida útil inicial? Seguiu alguma norma técnica? Se sim, qual foi?

- 16) Como foi determinada a idade aparente? Seguiu alguma norma técnica? Se sim, qual foi?
- 17) Como foi determinada a vida útil remanescente, seguiu alguma norma técnica? Se sim, qual foi?
- 18) Em sua opinião, a metodologia utilizada para determinar a obsolescência física das edificações das AMES são válidas observadas normas técnicas de engenharia?
- 19) Houve alguma diferenciação na metodologia aplicada para edificações das AMES localizadas em áreas rurais ou urbanas?

APÊNDICE B – Roteiro de entrevista aplicada ao contador gerente responsável pela equipe contábil que executou a avaliação dos imóveis especializados mensurados pela Contadoria Geral do Estado.

- 1) Como foi o planejado o trabalho técnico da equipe contábil?
- 2) Quais foram as etapas planejadas para execução dos trabalhos de mensuração?
- 3) Como foi o processo decisório sobre a melhor base de mensuração contábil a ser aplicado nos imóveis especializados?
- 4) As informações recebidas pela equipe contábil eram de qualidade, ou seja, possibilitaram a execução do trabalho?
- 5) Quais foram as normas técnicas contábeis que embasaram o trabalho de mensuração das edificações dos imóveis especializados?
- 6) Na pesquisa desenvolvida pela equipe contábil, foi encontrado algum “Case” internacional relacionado ao método aplicado pela CONTADORIA GERAL DO ESTADO nos imóveis especializados? Se sim, qual ou quais foram os casos?
- 7) Foi possível aplicar os conceitos das normas técnicas contábeis aplicadas no processo de mensuração dos imóveis dos AMES?
- 8) Como foi o processo de coleta de dados referentes aos imóveis dos AMES?
- 9) O processo aplicado aos AMES pode ser replicado a outros ativos especializados do Estado como uma escola, por exemplo?
- 10) Qual a importância da mensuração dos ativos especializados para as demonstrações contábeis do Estado?
- 11) Qual o impacto social do reconhecimento contábil desses ativos especializados?
- 12) Os conceitos que embasam os trabalhos de mensuração contábil desenvolvidos pela Contadoria Geral do Estado têm embasamento legal e que possam ser aceitos pelos tribunais de contas dos Estados e Municípios?

- 13) Na mensuração foi aplicado o teste de *impairment* nos ativos especializados? Caso não tenha sido feito o teste de *impairment*, qual o impacto sobre o valor dos imóveis especializados reconhecidos?
- 14) O método do Custo de Reposição Depreciado pode ser considerado uma base de mensuração confiável para sua verificação, ou seja, ele é observável?
- 15) Por que não adotaram o Custo Histórico como base de mensuração nos trabalhos aplicados nos AMES?
- 16) No custo de reposição depreciado existe necessidade de participação efetiva de uma equipe de engenharia?