

Revista Contabilidade & Amazônia

ISSN: 2175-1722

SINOP/MT, v. 10, n. 1, art. 1, pp. 01-15, Jan/Dez., 2017

Disponível em: <http://sinop.unemat.br/projetos/revista/index.thp/contabilidade>

Bens públicos de uso comum sob o viés da contabilidade pública

Mariza Nunes Chimenes
Bacharel em Ciências Contábeis (UNEMAT)
e-mail: marizachimenes@hotmail.com

Renilton Lopes de Moraes
Professor do Curso de Ciências Contábeis (UNEMAT)
e-mail: reniltonlopes@gmail.com

Copyright © 2017 Revista Contabilidade & Amazônia. Todos os direitos são reservados. É permitido citar parte dos artigos sem autorização prévia, desde que seja identificada a fonte.

RESUMO

Este trabalho busca evidenciar as estratégias adotadas pelas prefeituras municipais do Estado de Mato Grosso para cumprir com os normativos que se tornarão obrigatórios em relação aos registros contábeis dos bens de uso comum, isto é, com a implantação das NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Dessa forma, com a convergência da contabilidade pública, objetiva-se analisar as metodologias adotadas por cada ente na mensuração e avaliação de bens públicos de uso comum. Foram enviados os questionários aos contadores de todas as prefeituras mato-grossenses, retornando 51 respostas completas. Com a coleta dos questionários, obteve-se a percepção dos entrevistados quanto a aplicação das metodologias de avaliação e mensuração dos bens públicos de uso comum, demonstrando uma disparidade nos métodos possíveis adquiridos com a aplicação da escala de likert. Identificou-se também que mesmo havendo uma distinção entre as formas de mensuração dos bens públicos, os ativos criados pelo Estado e os considerados naturais foram melhor definidos pelo custo histórico e pelo custo histórico corrigido quanto a questão de praticidade e do melhor método aplicado a esses bens de uso comum.

Palavras-chave: Bens de Uso Comum. Prefeituras Municipais. Avaliação. Mensuração.

1 INTRODUÇÃO

Dentre as diversas convergências ocorridas nas ramificações da contabilidade, a pública é uma das áreas da contabilidade que vem se adaptando aos padrões internacionais com a adesão das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e, isso se dá devido as exigências do mercado financeiro mundial e as quebras de fronteiras entre países. Com essa mudança, a contabilidade aplicada ao setor público passa a transmitir aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio público.

Segundo a STN – Secretaria do Tesouro Nacional (2013), essa readequação da linguagem contábil teve como marco inicial a publicação da Portaria 184/08 pelo Ministério da Fazenda em que apontava as convergências da contabilidade pública aos padrões internacionais. Após isso, houve a edição das NBCASP pelo CFC com observância obrigatória para as entidades do setor público.

O novo modelo dessa contabilidade atenta-se ao resgate da contabilidade pública como ciência, priorizando a representação do patrimônio público como objeto fim, seguido da aplicação dos princípios e das normas relacionadas ao controle do patrimônio das entidades governamentais (BEZERRA, 2014).

Sendo assim, o patrimônio público é o conjunto de bens, direitos e obrigações de valores econômicos pertencentes à União, Estados ou Municípios, dividindo-se em: Bens de uso comum são destinados ao uso comum sem necessidade de autorização prévia. Ex.: ruas, praças, rios etc.; Bens de uso especial são destinados para o uso da administração e ao serviço público. Ex.: prédios, terrenos.; Bens dominicais não têm definição de uso público e pelos quais pode se obter renda. Ex.: imóveis etc.

Vendo a importância de apresentar os elementos patrimoniais em sua íntegra, mensurar

os bens públicos de uso comum se representa como fator essencial nas prestações de contas do setor público à sociedade. Visto isso, a norma busca salientar essa necessidade de mensuração de ativos públicos em cada município, pois assim, estariam demonstrando a real situação patrimonial de cada unidade federativa.

Em virtude dessa preocupação, busca-se estabelecer a questão para consecução da pesquisa, sendo: Qual o método adotado pelos municípios do Estado de Mato Grosso para cumprir com os normativos em relação aos registros contábeis dos bens de uso comum?

1 REVISÃO DA LITERATURA

Nessa fase do trabalho, apresenta-se os conceitos relacionados a contabilidade e a composição do patrimônio público, assim como os bens públicos abordados pela contabilidade pública para no tópico seguinte poder contextualizar a etapa da pesquisa científica.

1.1 CONTABILIDADE

A Contabilidade é uma importante ferramenta que auxilia os gestores na tomada de decisões. Considerada a ciência que estuda o patrimônio, para Marion (2009), objetiva o fornecimento de todas as informações úteis ao processo de tomada de decisão por parte dos envolvidos dentro e fora da entidade.

Considerada por Favero *et al.* (2011) como uma ciência social que dispõe de informações aos usuários internos e externos, transformando-as através de dados que refletem a situação econômica e financeira da entidade. Essas transformações que ocorrem no patrimônio através de registros, síntese, análise de relatórios contábeis, podem ser acompanhadas pelos gestores.

Para Greco *et al.* (2009), a princípio, pressupõe-se que gerar informações seja um processo fácil, mas com a mudança constante em suas bases conceituais, a contabilidade passa a captar, registrar, acumular, resumir, interpretar os fatos contábeis, ou seja, os fenômenos que venham a afetar a situação patrimonial, financeira, econômica das pessoas físicas e jurídicas de direito público ou privado.

Ao observar essas definições, no contexto da contabilidade tradicional existem diversas ramificações, dentre elas têm-se a contabilidade pública.

1.2 CONTABILIDADE PÚBLICA E O PATRIMÔNIO PÚBLICO

Conforme a STN (2013), a contabilidade pública amparada pela Lei Federal nº 4.320/64 passa por um momento ímpar no cenário nacional. Isso é caracterizado devido o processo de convergência aos padrões internacionais da contabilidade brasileira, refletindo em uma verdadeira revolução na linguagem contábil.

Com a nova denominação de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Mota (2009) descreve que após utilizar os princípios contábeis, critérios, métodos e técnicas da Ciência Contábil, torna-a responsável pela evidenciação física do patrimônio público. E, mesmo enfatizando o objeto a ser estudado, a contabilidade também acompanhará a execução

orçamentária.

Segundo Bezerra Filho (2014) com base na resolução nº 1.128/08 do CFC – Conselho Federal de Contabilidade, a NBC T - Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público nº 16.1, no que tange a definição da contabilidade, descreve-a como sendo o ramo da ciência contábil que aplica, no momento de geração das informações, os princípios e as normas relacionadas ao controle do patrimônio de entidades do setor público.

É oportuno ressaltar que essa modernização dos procedimentos contábeis, segundo a STN (2013), deriva-se das IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*, que são editadas pela IFAC – *International Federation of Accounts*. A partir disso, foi editado o MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público pela STN e NCASP pelo CFC, ambos em 2008.

Observado a aplicação do objeto da contabilidade como ciência, a resolução CFC nº 1.129/08, define como patrimônio público:

O conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Tendo a similaridade, Bezerra Filho (2014) caracteriza-o como um acoplado de bens, valores, créditos e obrigações transformados em moeda corrente, pertencentes a Fazenda Pública e que são usados para consecução dos seus objetivos.

Para Freitas (2016),

a maioria das alterações apresentadas pelas NBCASP tem relação com o patrimônio público, como a definição dos procedimentos adotados à aplicação do regime de competência para receitas e despesas, as incorporações de bens de uso comum, as metodologias de depreciação/amortização/exaustão e a Reavaliação de Ativos, a partir do *impairment test* e do *fair value*, ocasionando o aumento ou a diminuição dos Ativos e/ou Passivos da Entidades Públicas.

Nessa ordem, tem-se os bens públicos como foco da pesquisa e que serão conceituados a seguir.

1.3 BENS PÚBLICOS

Após entender que o patrimônio, em seu sentido amplo, é considerado o objeto da Ciência Contábil, e que por sua vez será composto por bens, direitos e obrigações vinculados a uma entidade como descreve Mota (2009), para Fonseca (2014), os bens públicos são todos aqueles que fazem parte da estrutura patrimonial da Administração Pública, sendo ela direta ou indireta.

O art. 98 do CC - Código Civil reforça ao definir como sendo públicos os bens de domínio nacional pertencentes as pessoas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem”.

Para Bezerra Filho (2014), os bens públicos são

recursos tangíveis, explorados pelo ente público com o intuito de fornecer bens e serviços, de forma direta ou indireta à coletividade. São divididos em: bens de uso comum - bens imóveis de domínio público, construídos ou não por

peças jurídicas de direito público, também chamados de patrimônio comunitário, cultural ou social; bens de uso especial - repartições públicas, como instrumento da administração pública na prestação de serviço à sociedade; e, bens de uso dominiais ou dominicais - integram os chamados de domínio público, podem ser utilizados em qualquer fim ou, mesmo alienados, se a administração julgar conveniente.

Vale ressaltar que para Faria (2007), os bens públicos são classificados após um processo de afetação e desafetação. A primeira situação consiste em determinar uma utilidade ao bem público através das outras classificações, como o bem de uso comum ou de uso especial. Na última, o procedimento ocorre no sentido inverso, retirando do gravame a que se sujeita o bem afetado para torná-lo disponível. Nesse sentido, de acordo com o CC, lei nº 10.406/02, art. 99, são considerados bens públicos:

I - Os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
II - Os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias; III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Parágrafo único - Não dispendo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

Para Kohama (2012), a primeira categoria é conhecida também como Bens de Domínio Público, os quais são utilizados pelo povo de forma gratuita ou remunerada, conforme a legislação específica [...]. Em complemento a isso, Faria (2007) descreve que esses bens podem ser classificados como naturais - as praias, os mares, os rios, as grutas, etc. - ou criados pelo Estado - as praças, os jardins públicos, os parques, as vias públicas.

Todavia, a resolução CFC nº 1.137/08 estabelece que:

Os bens de uso comum que absorverem ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a atividade operacional.

Por outro lado, Quintana *et al.* (2012) caracteriza a segunda categoria pelo uso direto na atividade fim do ente público, como os prédios onde se instalam as repartições públicas. Desse modo, os considera como ativos da estatal e que devem ser contabilizados, inventariados e avaliados periodicamente.

Já na terceira categoria, para Mota (2009), esses bens são chamados também de dominiais e que são destinados ao uso generalizado ou especial. E, por serem bens patrimoniais disponíveis, podem ser alienados.

Segundo Araújo, Souza e Amorim (2013), desses bens já classificados, os de uso comum não estavam sujeitos ao registro na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. E essa ausência de contabilização pode determinar que as demonstrações contábeis não evidenciem a real situação patrimonial do ente e ainda pode originar um passivo a descoberto, na hipótese de o bem ser construído ou adquirido com recursos de financiamento.

Em concordância a isso, Araújo (2004) enfatiza que alguns bens de uso comum, que passaram a existir em virtude de investimentos, tais como estradas, viadutos, praças, terminais, bens do patrimônio artístico e cultural, entre outros, devem ser registrados como Ativo não Circulante, de modo a não provocar incoerência nas demonstrações contábeis, já que o

investimento é considerado como uma Despesa de Capital no Sistema Orçamentário. Portanto, toda vez que houver recurso inserido em investimento público haverá a necessidade do registro contábil, da mensuração, da avaliação e de reconhecimento no patrimônio público.

1.4 MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DE ATIVOS

A avaliação de um elemento patrimonial, sendo ele ativo ou passivo na Ciência Contábil, depende da resolução de um de seus problemas mais complicados que é a questão da mensuração (MOTA, 2009).

Com o surgimento da NBC T 16.10 – Avaliação e a Mensuração Patrimonial dos Ativos e Passivos - advindo do processo de convergência da contabilidade pública, os itens patrimoniais deverão ser examinados e registrados a partir dos fatos que os geraram (SILVA E KRUKLIS, 2016). É oportuno lembrar que, segundo Kohama (2012), os bens de uso comum foram uns dos maiores avanços em relação a inclusão dessa norma. Embora sua construção ou manutenção adviesse de recursos públicos, esses bens não eram representados como patrimônio público nas demonstrações, mas com a readaptação da linguagem contábil, passa a compor o ativo não circulante.

Segundo Crespo (1995, p.80 apud ARAÚJO, SOUZA E AMORIM, 2013), os bens devem figurar no Ativo Imobilizado, em grupo específico. Vale lembrar que esse procedimento já é adotado em outros países, como na Espanha, onde esses bens são classificados em um item desse ativo, denominado de “Imóveis Destinados ao uso Geral”.

Em concordância a isso, Quintana *et. al* (2011) explica que, anteriormente, tais bens eram considerados como Patrimônio Comunitário, Cultural e Social, não podendo ser inventariados, mensurados ou avaliados.

No que tange aos registros destes bens classificados sob o critério jurídico atende as características abordadas no quadro abaixo.

Quadro 01 - Características dos Bens Públicos sob o critério jurídico

BENS PÚBLICOS		Contabilizados no Ativo?	Inventariados ou Avaliados?	Alienáveis?	Penhoráveis ou Prescritíveis.
Bens de Uso Comum do Povo	<i>Naturais</i>	Não	Não	Não	Não
	<i>Artificiais</i>	Sim	Sim	Não	Não
Bens de Uso Especial		Sim	Sim	Não	Sim
Bens Dominiais		Sim	Sim	Sim	Sim

Fonte: Roncalio (2011, p. 9)

Com a existência da norma supracitada, editada pelo CFC na resolução nº 1.137/08, estabelece que a mensuração dos bens de uso comum será realizada pelo valor de aquisição quando os mesmos absorverem os recursos públicos, devendo ser registrados no Ativo não Circulante da entidade pública.

Dado isso, a STN (2012) define que o ato de mensurar é o processo que determina os valores dos elementos patrimoniais que estão sujeitos ao reconhecimento e evidenciação nas

demonstrações contábeis do setor público. Nesse contexto, Hendriksen e Van Breda (1999) o classifica como alocação de valores monetários significativos a elementos patrimoniais associados a uma entidade, obtidos de modo a permitir agregação ou desagregação, quando exigido em situações específicas.

Segundo Mota (2009),

quando a informação é reportada diretamente aos usuários internos da administração pública, normalmente existe uma liberdade maior na definição do método de mensuração dos ativos e/ou passivos. Porém, quando se trata de gerar informações aos usuários externos à entidade pública, algumas normas devem ser incluídas visando possibilitar a comparabilidade entre entidades governamentais. Para tanto, a norma vigente definirá o método a ser praticado na mensuração de bens públicos, que no caso da contabilidade pública, é regida através da Lei nº 4.320/64 e que, por sua vez, os registra pelos valores de entrada.

Entretanto, cabe a contabilidade pública evidenciar de maneira mais fidedigna os valores de seu patrimônio público, possibilitando a orientação e suprimento no processo de tomada de decisão por parte dos gestores públicos, na prestação de contas aos órgãos fiscalizadores e, principalmente, na instrumentalização do controle social (FREITAS, 2016).

Assim, para que possam representar a real situação patrimonial da entidade pública, os itens patrimoniais precisam ser valorados monetariamente. Partindo dessa premissa, as metodologias de avaliação de ativos estão classificadas e caracterizadas da seguinte forma:

Quadro 02 - Metodologias de Avaliação de Ativos pelos Valores de Entrada

Metodologia	Descrição	Vantagens	Desvantagens
Custos Históricos	É o valor disposto pela entidade na aquisição de bens ou serviços, definido pelo preço no momento da aquisição entre o vendedor e comprador, podendo incluir ainda os valores desembolsados para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para uso.	É prático, tendo fácil verificação e permite facilmente a apuração de resultados com o confronto entre receitas e despesas, adequando-se, portanto, aos princípios contábeis.	O valor do ativo representado pelo preço de aquisição pode ser corroído pela perda de poder de compra da moeda, ou ainda divergir do real valor do ativo nos casos em que este apresente oscilações de preço no mercado.
Custos Correntes	É o valor do ativo praticado no mercado, para bens ou serviços análogos ou semelhantes ao ativo avaliado.	Representa o valor do desembolso que a empresa teria naquele momento, se fosse adquirir o bem ou serviço, apresentando assim eventuais ganhos ou perdas de estocagem.	A sazonalidade de determinados ativos reflete em oscilações de preço no mercado, para mais ou para menos, descaracterizando eventuais reavaliações nestes momentos. Fatores como defasagem tecnológica ou moda dificultam a identificação de ativos análogos no mercado.
Custos Históricos ou Correntes Corrigidos	Consistem em metodologias que procuram adequar o poder de compra da moeda, caso tenha sido corroída pela inflação, consistindo na aplicação de índices de correção aos valores utilizados nas metodologias do custo histórico ou custo corrente.	Permitem o reconhecimento do ativo pelo valor presente da moeda.	A dificuldade de precisar os índices reais de variação do poder de compra da moeda soma-se à validade da avaliação, num ambiente inflacionário, à apenas o momento da reavaliação.

Custos Futuros de Entrada Descontados	É o valor presente do custo de um ativo a ser pago no futuro, descontadas as taxas adequadas.	Serve de base para tomada de decisões em casos onde exista a possibilidade de aquisição de um bem ou sua substituição por serviços. É o exemplo da avaliação entre a compra ou construção de um edifício ou a locação de um imóvel de terceiros.	Apresenta as mesmas desvantagens do custo histórico, podendo portando não representar no momento o valor real do ativo avaliado no passado. Acrescentam-se ainda as dificuldades de delimitar a capacidade de geração de serviços futuros dos ativos.
Custos de Reposição Futuro	É o valor que deve ser considerado quando da reposição de um ativo, num momento futuro à alienação deste ativo, consistindo no valor que será desembolsado na aquisição.	Torna-se um aprimoramento do custo corrente, ao permitir a provisão ou reserva de recursos que manterão os estoques ou ativos em proporção equivalente ao atual.	A definição do valor futuro de um ativo geralmente é subjetiva, podendo não corresponder à realidade no momento da reposição.

Fonte: Canan (2007, p.3)

Em que pesa a escolha do método, Raupp e Beuren (2010) defendem que as diversas formas de avaliar um ativo podem resultar em diferentes percepções acerca do mesmo, o que, conseqüentemente, gera diferentes informações para a tomada de decisão.

Dada a fundamentação do assunto pesquisado, torna-se essencial descrever os caminhos adotados para consecução do objetivo desse artigo.

2 METODOLOGIA

A metodologia adotada para a realização da pesquisa é de natureza descritiva pois objetiva evidenciar a percepção dos contadores das prefeituras municipais quanto as formas de avaliação de bens de uso comum tanto criados pelo Estado como naturais. Visto isso, para Gil (2008), essa metodologia visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Dessa forma, como universo da pesquisa foi selecionado o Estado de Mato Grosso que, com base no IBGE (2016), possui exatamente 141 municípios. A partir das metodologias de avaliação de ativos pelos valores de entrada já fundamentada, criou-se um questionário prático direcionado aos bens públicos de uso comum, dividindo-o em: criados pelo Estado ou naturais. Para tanto, ficou organizado como apresenta a figura abaixo:

Figura 01 - Metodologias de avaliação de bens de uso comum, divididos em: Naturais ou Criados pelo Estado.

	1	2	3	4	5
Q1. É mais prático utilizar custo histórico para avaliar bens de uso comum.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Q2. O valor dos bens de uso comum é melhor avaliado pelo custo histórico.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Q3. É mais prático utilizar custo histórico corrigido para avaliar bens de uso comum.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Q4. O valor dos bens de uso comum é melhor avaliado pelo custo histórico corrigido.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Q5. É mais prático utilizar custo corrente para avaliar bens de uso comum.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Q6. O valor dos bens de uso comum é melhor avaliado pelo custo corrente.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Q7. É mais prático utilizar custo de reposição para avaliar bens de uso comum.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Q8. O valor dos bens de uso comum é melhor avaliado pelo custo de reposição.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Q9. É mais prático utilizar o valor de venda (quando possível) para avaliar bens de uso comum.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Q10. O valor dos bens de uso comum é melhor avaliado pelo valor de venda (quando possível).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Q11. É mais prático utilizar o valor presente dos benefícios futuros para avaliar bens de uso comum.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Q12. O valor dos bens de uso comum é melhor avaliado pelo valor presente dos benefícios futuros.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Q13. Todos os bens de uso comum podem ser avaliados pelo mesmo método.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Q14. Todos os bens de uso comum devem ser avaliados pelo mesmo método.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Fonte: Elaborado pelo Autora (2018) com base Sistema *SurveyMonkey*

Esse formulário atentou-se a escala de *likert* como forma de mensuração do grau de aceitação das respostas pelos entrevistados. Esse questionário foi medido da seguinte forma: 1 - Concordo totalmente; 2 - Concordo parcialmente; 3 - Indiferente; 4 - Discordo parcialmente; e, 5 - Discordo totalmente.

Diante disso, Silva (2010) define questionário como um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito dos itens que se procura medir ou descrever. Complementando, Marconi e Lakatos (2010) apresenta a estrutura de questionário em: aberto e fechado e de múltipla escolha. Na pesquisa, optou-se por um questionário fechado em que favorece a interpretação das respostas quanto as metodologias definidas.

Todavia, foram recolhidos os e-mails através das ligações em números disponibilizados na internet, direcionando-os ao programa *SurveyMonkey*, que em seguida, realizou-se o envio a esses contatos e coletou as respostas necessárias à tabulação e análise. Após isso, estruturou-se por ordem de chegada em planilha eletrônica, beneficiando a criação de gráficos e análise isolada dos respondentes.

Quanto aos procedimentos metodológicos adotados para consecução dessa pesquisa, iniciou-se com a pesquisa bibliográfica, especificamente no que tange aos métodos de avaliação de bens de uso comum. Para isso, define-a como sendo aquela desenvolvida com base em material já elaborado, constituindo principalmente de livros, teses, dissertações, artigos científicos, normas, legislação e etc. (Gil, 2008).

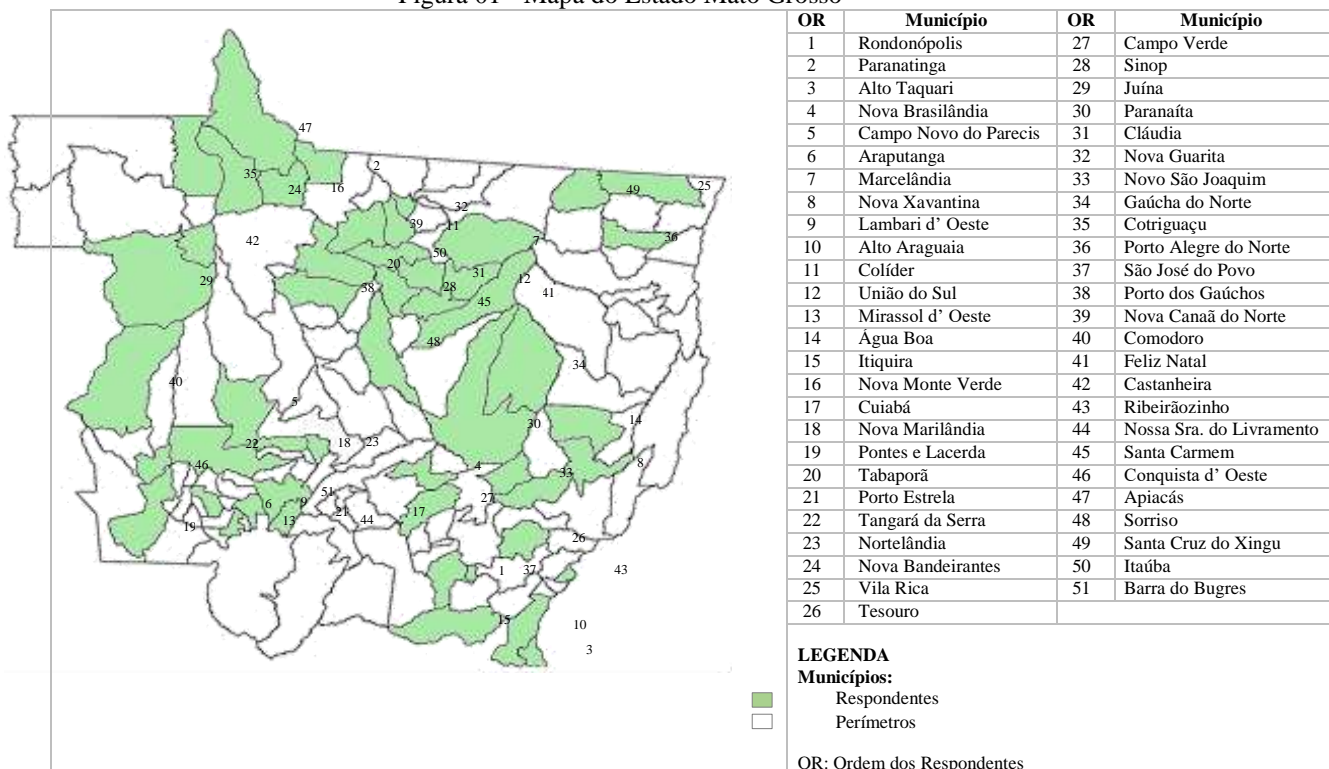
No que se refere a abordagem da problemática, foi atendida a partir de métodos qualitativos, isto é, ao obter as respostas, possibilitou a observação dos fenômenos gerados em virtude do comportamento das opiniões dos entrevistados. Em relação a isso, Marconi e Lakatos (2010), determina que nessa metodologia se busca analisar e interpretar os aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade da percepção humana quanto ao assunto pesquisado. Ainda, estabelece que está ligada ao estudo de determinados comportamentos, opiniões e expectativas sobre o assunto tratado. Entretanto, vale ressaltar que as respostas dos gráficos a seguir foram divididas em três categorias: Concordam (1 e 2 da escala), Indiferente (3) e Discordam (4 e 5), objetivando entender o comportamento dos métodos de avaliação na visão dos respondentes. O tópico seguinte conterà o resultado da pesquisa.

3 RESULTADOS DA PESQUISA

Como já visto, foi enviado o questionário aos 141 contadores dos municípios do Estado de Mato Grosso. Entretanto, no período em que se deu a aplicação do questionário, somente 51 contadores o responderam completamente, fechando 36,17% do universo pesquisado. Para ilustrar melhor ainda, segue abaixo a figura com a identificação das

prefeituras:

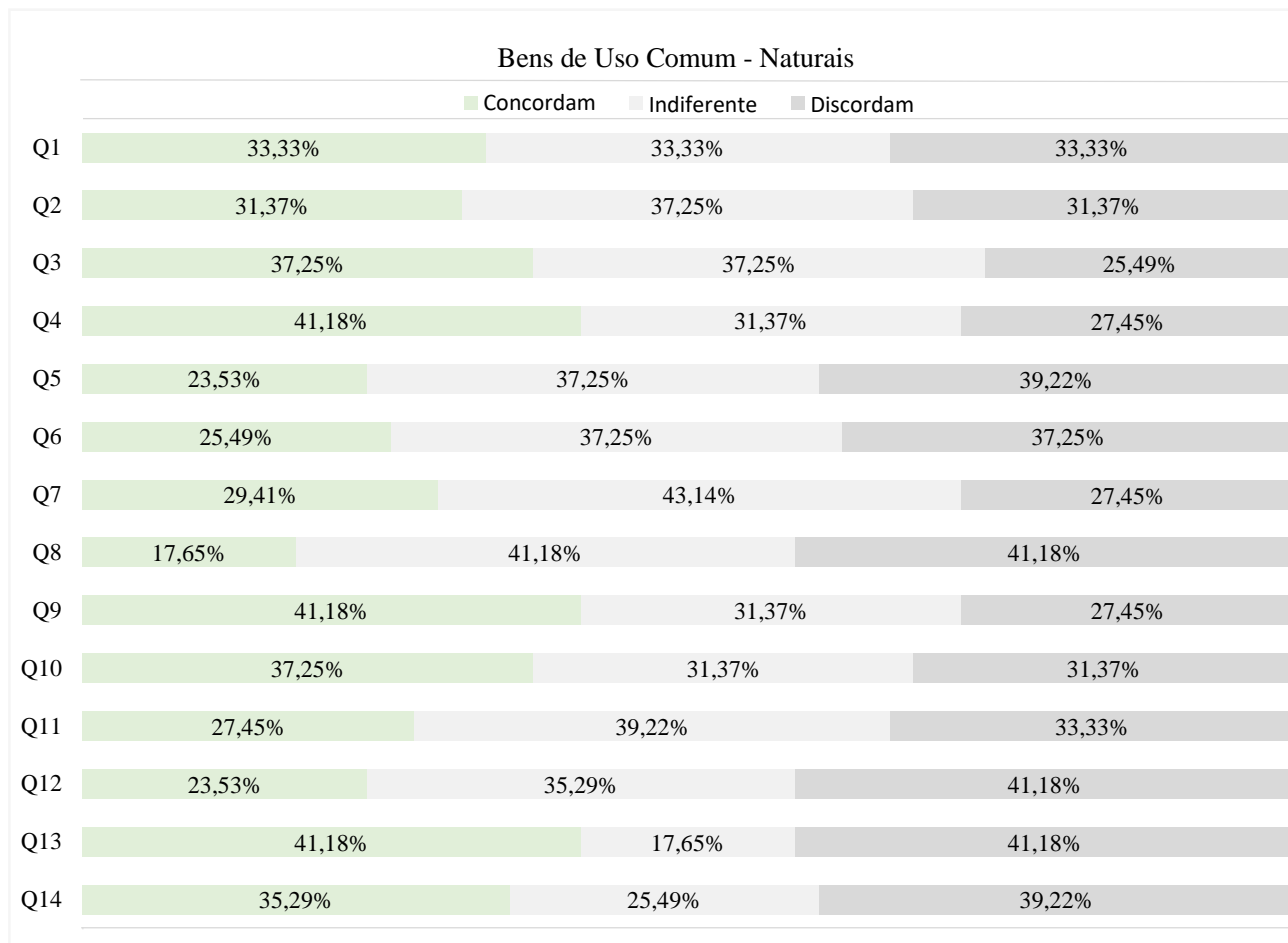
Figura 01 - Mapa do Estado Mato Grosso



Fonte: Elaborado pelo Autora (2018) com base nas informações disponibilizadas pelo IBGE (2016)

É importante refletir sobre a distribuição de respondentes, principalmente no que se refere ao objeto estudado, pois a maioria das cidades que se prontificaram a responder, possuem características semelhantes. Dessa forma, observa-se que somente 5 dos 51 municípios respondentes possuem uma população acima de 50.000 habitantes, sendo eles: Cuiabá (585.367), Rondonópolis (218.899), Sinop (132.934), Tangará da Serra (96.932) e Sorriso (82.792). Os 46 municípios restantes se mantêm na margem de 2.306 a 43.538 de munícipes. Ao total, a amostra da pesquisa seleciona 1.753.589 dos 3.305.621 hab. mato-grossenses. Após caracterizar o ambiente pesquisado, objetivou-se entender o comportamento das respostas dos entrevistados que se deu através da aplicação de questionários, como segue:

Gráfico 02 - Métodos de avaliação de Bens Públicos de Uso Comum Naturais



Fonte: Dados a pesquisa, elaborados pela Autora (2018)

A análise das respostas indica que, em sua maioria, os profissionais contábeis acreditam que o custo histórico corrigido (Q4) e o valor de venda (Q9), quando possível, são as alternativas mais aceitáveis na representação dos bens de uso comum naturais. Todavia, no primeiro caso, 41,18% dos contadores das prefeituras o selecionaram, pois, esses bens seriam melhores avaliados por essa metodologia, permitindo o reconhecimento do ativo pelo valor presente da moeda. No entanto, se torna mais prático avaliar um ativo nesse contexto, com o valor de venda.

Partindo sob essa ótica, é interessante observar que o comportamento das respostas reafirma a aplicação desses dois métodos supracitados, dado que também a Q3 e Q10 os apresentam como aplicáveis, chegando a 37,25% dos 51 municípios. Ou seja, ao avaliar esses ativos, é mais prático e melhor representa-lo por essas formas de avaliação.

Em outra perspectiva, verifica-se que com base no entendimento dos respondentes, 82,36% desses profissionais excluíram a possibilidade do custo de reposição (Q8) ser o método ideal para melhor avaliar um bem de uso comum. Isso se dá devido ao fato de não corresponder à realidade no momento da reposição e por apresentar um valor subjetivo.

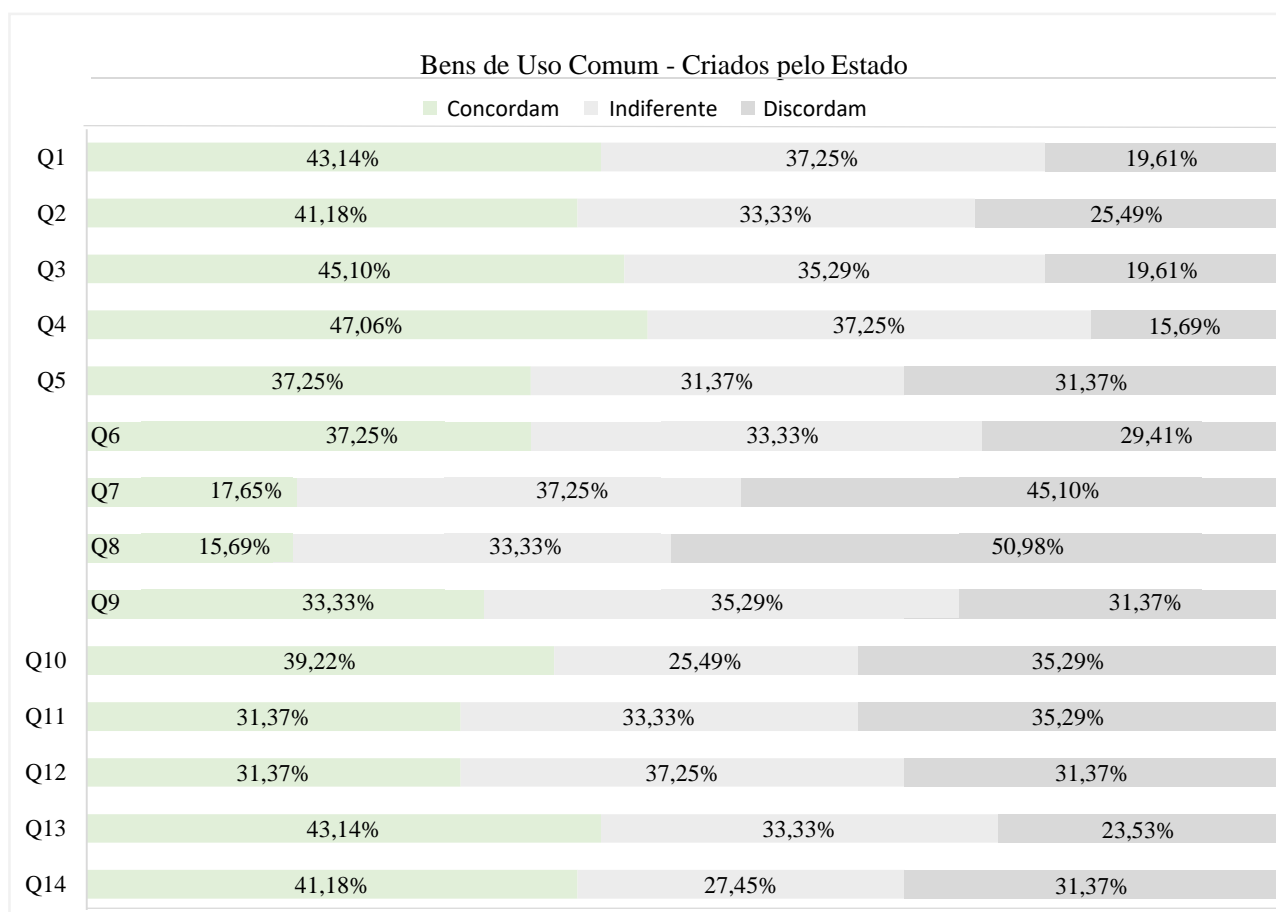
É oportuno ressaltar que ao analisar a figura acima, 1/3 das respostas se posicionam de forma insegura quanto as possíveis metodologias e aplicações no que tange a esses bens de uso comum. Quando aplicado o questionário, percebeu-se que os municípios de Apiacás, de Cláudia, de Juína e de Araputanga consideraram, em relação ao momento da pesquisa, os

possíveis métodos como sendo indiferentes na avaliação desses bens.

Em que pesa a escolha dos métodos para avaliação dos referidos bens, notou-se que mesmo chegando a 41,18% na Q13 e 35,29% na Q14, os contadores afirmaram não haver um método específico para todos os tipos de bens de uso comum – naturais, por mais que houvesse o modelo mais prático e o considerado melhor.

Dado isso, apresenta-se a seguir o comportamento dos métodos de avaliação de Bens de Uso Comum Criados pelo Estado:

Gráfico 03 - Métodos de avaliação de Bens Públicos de Uso Comum Criados pelo Estado



Fonte: Dados a pesquisa, elaborados pela Autora (2018)

Observando a percepção dos respondentes no que tange aos bens criados pelo Estado, nota-se que semelhantemente a situação anterior, o custo histórico corrigido (Q3 e Q4) é a alternativa mais cabível na avaliação desses bens de uso comum no quesito prático e melhor (45,10% e 47,06%). Em contrapartida, têm o selecionado como método de menor aceitação (82,35% e 84,31%) ao avaliar um ativo, em ambos os sentidos, o custo de reposição (Q7 e Q8).

Torna-se relevante destacar que, em segundo plano, o custo histórico obteve uma aprovação significativa pelos contadores (43,14% e 41,18%), resultando em um método alternativo para a avaliação dos bens de uso comum, não necessitando sofrer correções inflacionárias.

Em outro sentido, ao comparar com a classificação anterior, observou-se que o custo de reposição, quando questionado sobre ser o melhor método à atribuição de valores aos ativos, possui uma pequena aceitação também.

Identificado o grau de aprovação a cada método exposto, verifica-se que mesmo havendo uma porcentagem de concordância em unificar a metodologia a diversos bens criados, a diversidade nas respostas leva a entender que não existe um método específico para avaliar os referidos bens.

Entretanto, é importante salientar que o somente os municípios de Apicás, de Cláudia, de Nova Xavantina e de Tesouro consideraram, no que tange ao momento da pesquisa, esses métodos como sendo indiferentes no processo de contabilização da administração pública. Para tanto, os municípios de Araputanga e Juína se portaram diferente comparado ao caso anterior.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A evolução do presente estudo possibilitou diagnosticar as metodologias defendidas pelos profissionais responsáveis pela contabilização dos bens de uso comum nas prefeituras mato-grossenses, atentando-se a importância de evidenciar a íntegra dos elementos patrimoniais desses entes federativos.

A NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos, realça a importância de avaliar tais ativos pelo valor de aquisição. Todavia, notou-se que devido ao sutil comportamento das respostas tabuladas, os contadores municipais diversificaram suas escolhas em relação aos possíveis métodos existentes.

Em outro sentido, constatou-se que parte dos respondentes se portaram de forma indiferente no que diz respeito a indagação apresentada nessa pesquisa. Dado isso, conforme a Portaria nº 4.672 de agosto de 2015, os municípios acima de 50 mil habitantes deverão até 31/12/2022 providenciarem a implantação do sistema e, estarão em 01/01/2023, obrigados a registrar os bens de uso comum como itens patrimoniais, pois essa aplicação será verificada pelo SICONFI (Sistema de Informação Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro) a partir de 2024.

Dessa forma, vale relembrar que segundo o IBGE (2016), estão acima dessa quantidade de municípios, as cidades de: Alta Floresta, Primavera do Leste, Barra do Garças, Lucas do Rio Verde, Sorriso, Cáceres, Tangará da Serra, Sinop, Rondonópolis, Várzea Grande e Cuiabá. Todos esses municípios estão fortemente influenciados a essa exigência que se dará a partir de 2022.

Ainda nesse contexto, a mesma portaria define que os municípios com até 50 mil habitantes deverão tomar providências da implantação do sistema até 31/12/2023, sendo obrigatório os registros contábeis a partir de 01/01/2024, onde terão suas verificações feita também pelo SINCOFI a partir de 2025. Visto isso, as 130 cidades restantes se atentarão as modificações exigidas pela portaria um ano após o prazo dado as cidades acima.

Essa readequação da contabilidade pública com a adesão das normas possibilita um

entendimento maior quanto ao patrimônio público. Fato é que com a transparência da informação contábil, busca-se evidenciar a real situação patrimonial de cada ente federativo, favorecendo a tomada de decisão, o auxílio aos órgãos fiscalizadores e à instrumentalização do controle social.

Para tanto, essa mudança de cenário da contabilidade e na administração pública impacta diretamente a percepção do administrado em relação as suas necessidades informacionais, ou seja, o seu conhecimento a respeito das riquezas materiais que o seu município possui. Não divulgar ainda as informações sobre os ativos em sua totalidade no patrimônio público, torna o relatório insuficiente a quem dispõe de recursos a sua composição, à coletividade.

Visto isso, com base na classificação dos bens de uso comum definida por Farias (2007), ao aplicar o questionário envolvendo as possíveis metodologias de avaliação desses ativos, verificou-se que tanto os bens criados pelo Estado quanto os naturais, o custo histórico e o custo histórico corrigido foram os métodos com maior aceitação no processo de avaliação. Tal escolha é justificada pois segundo Canan (2007), representa o valor de origem da aquisição, somado as correções inflacionárias.

Por fim, não objetivando esgotar o assunto pesquisado, tem-se como sugestão novas pesquisas voltadas a temática selecionada, como: a comparação patrimonial dos entes federativos, a identificação prática das metodologias de avaliação em bens de uso comum, a evidenciação das dificuldades na mensuração desses ativos, entre outras.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, I. P. S. **Redescobrimo a Contabilidade Governamental**. Salvador: Renovar, 2004.

_____. SOUZA, K. C. AMORIM, P. S. **Contabilização de Bens de Uso Comum no Setor Público**. Publicado em 2013. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/edicoes/revista-controle-volume-xi-n-2-dezembro-2013/send/211-revista-controle-volume-xi-n-2-dezembro-2013/289-contabilizacao-de-bens-de-uso-comum-no-setor-publico>>. Acesso em: 20 set. 2017.

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público Abordagem Simples e Objetiva**. São Paulo: Atlas, 2014.

_____, J. E. **Contabilidade Pública: Teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões**. 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CANAN, I. **Avaliação de Estoques na Atividade Agrícola: Estudo de Caso de Três Fazendas da Região Norte de Mato Grosso, nas Safras de 2004/2005 e 2005/2006**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v.12, n.2, maio/ago., 2007.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

FARIA, E. F. de. **Curso de Direito Administrativo Positivo**. 6 ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

FAVERO, H. L.; LONARDONI, M.; SOUZA, C. de; TAKAKURA, M. **Contabilidade Teoria e Prática**. 6 ed. São Paulo. Atlas, 2011

FONSECA, A. S. **Bens públicos**. João Pessoa, Biblioteca Central – FAP/PA, 2014.

FREITAS, M. A. S. **A Importância do Controle Patrimonial no Processo de Convergência as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.** Revista Paraense de Contabilidade - CRCPA, Belém, PA, v. 01, n. 01, set/dez, 2016.

GRECO, A.; GÄRTNER, G.; AREND, L. **Contabilidade Teoria e Práticas Básicas.** 2 ed. rev. e atual São Paulo: Saraiva, 2009.

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

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 12 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

IBGE, **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.** Disponível em: <www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2016/estimativa_dou.shtm>. Acesso em: 15 set. 2017.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. **Metodologia Científica.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica.** 10 ed. São Paulo. Atlas, 2009

MOTA, F. G. L. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 1º ed. Brasília: Editora Estefânia Gonçalves, 2009.

RAUPP, F. M; BEUREN, I. M. **Proposta de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test.** XVII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte - MG, Brasil, 3 a 5 de novembro de 2010. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/641/641>>. Acesso em: 20 set. 2017.

RONCALIO, Michele Patricia. **Novo enfoque da contabilidade aplicada ao setor público.** Publicado em 2011. Disponível em: <http://www.crcsc.org.br/arquivosSGC/PALESTRA_201202_1016322812.20Contabilidade20Publica20_20Michele.pdf>. Acesso em: 12 set. 2017.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____, T. M. KRUKLIS, A. G. **Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público – Resolução: CFC 1.137/08. NBC 16.10.** Artigo publicado em 2016 pelo Núcleo Interdisciplinar de Pesquisa da Faculdade Promove de Brasília. Disponível em: <http://nippromove.hospedagemdesites.ws/anais_simposio/arquivos_up/documentos/artigos/ca3e4af99fdf0eafbeb144e757219fc8.pdf>. Acesso em: 21 set. 2017.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: Modernização da Gestão Pública.** Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE_CARTILHA_NovaContabilidade_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd>. Acesso em: 12 set. 2017.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais.** 5 ed. Brasília, 2012. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Parte_Geral_Introducao_M_CASP.pdf>. Acesso em: 05/05/2016.