

TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS MINEIROS QUANTO À DIVULGAÇÃO DOS BENS DO ATIVO FIXO

Cairo Pedrosa de Almeida¹
Alessandra Vieira Cunha Marques²

RESUMO

A contabilidade pública vem passando por um processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade ao adotar, no ano de 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) seguindo o modelo das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Com isso, o país espera trazer de volta o enfoque da contabilidade pública que, até então, era voltada para o orçamento público e não o patrimônio (NASCIMENTO *et al.*, 2015). Dentre as normas estabelecidas, destaca-se a do ativo imobilizado, o qual representava, em 2016, 24,19% do total do balanço patrimonial consolidado do Brasil (STN, 2018). Anteriormente à adoção das NBCASP, na contabilidade pública, o imobilizado era tratado apenas por seu custo histórico, não sendo feitas alterações posteriores de reconhecimento de depreciação e de exaustão, assim como redução por *impairment*, logo, a administração pública não representava fidedignamente a realidade de seu patrimônio (VIANA *et al.*, 2013). Com a adoção das NBCASP e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) os entes públicos passam a ser obrigados a apresentar as Demonstrações Contábeis, onde estão contidos os referidos dados do ativo imobilizado, e a divulgá-los, inclusive, em meios eletrônicos de amplo acesso, para o conhecimento e acompanhamento da sociedade. Diante do contexto apresentado, esta pesquisa evidencia o nível de transparência dos municípios do Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba (TMAP) quanto a publicação de seu ativo imobilizado. Para isso, foram utilizados como amostra os dez municípios com maior e dez com menor orçamento em 2015 do TMAP. A coleta de dados se deu por meio do *site* do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE), e analisaram-se o Balanço Patrimonial (BP) e as Notas Explicativas (NE). Utilizou-se o modelo logit para verificar o efeito das variáveis população e total do ativo sobre probabilidade da correta publicação do ativo imobilizado. A pesquisa constatou que 100% das comunas de menor orçamento não apresentaram dados referentes à depreciação e exaustão, e que todos os municípios da amostra não apresentaram dados sobre *impairment* e vida útil dos bens do imobilizado.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Ativo Imobilizado. NBCASP.

ABSTRACT

Governmental Accounting has been going through a convergence process to comply with the International Accounting Standards (IAS), due to, in 2008, the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) as well as following the model provided by the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Therefore, the country expects to bring the focus of governmental accounting back, since prior to that it was focused on government budget and not on patrimony (NASCIMENTO et al., 2015). Among the established standards, fixed assets should be noted, as such group of goods represented, in 2016, 24.19% of the balance sheet consolidated in Brazil (STN, 2018). Previously, upon complying with the Brazilian IPSAS in Governmental Accounting, the assets were only treated for their historical cost, and alterations of recognition, depreciation and exhaustion were not done, as well as

¹ Graduando no Curso de Ciências Contábeis, na Fundação Carmelitana Mário Palmério – FUCAMP.
cairo_p_almeid@hotmail.com

² Professora orientadora. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia – UFU.
alessandra1909@hotmail.com

impairment reduction. Thus, the public administration did not represent the reality of its patrimony VIANA et al., 2013). With the adoption of the IPSAS and the fiscal liability law (Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), public entities are now obliged to publicize their annual reports containing data from the fixed assets and share them widely on electronic platforms so that society is able to know and follow them. Based on the presented context, this research showcases the transparency level of municipal administrations in the region known as Triangulo Mineiro (Minas Gerais state, Brazil) and Alto Paranaíba (TMAP) in relation to the publication of their fixed assets. The sample was composed of 10 of the highest budget municipalities and 10 of the lowest in 2015 of the TMAP. Data collection was done from the State audit offices website and the following data were analyzed: balance sheet and explanatory notes. The logit model was used to verify the effect of the variables population and total assets over the correct probability of the fixed assets. The research concluded that 100% of the lowest budget municipalities did not show data concerning depreciation and exhaustion and that all municipalities in the sample did not show data concerning impairment and immobilized assets lifespan.

Keywords: Public Accounting. Permanent assets. NBCASP.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, anteriormente à adoção as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, a contabilidade pública tinha o foco no orçamento público e não no patrimônio da entidade pública, sendo, as receitas, assim como as despesas, reconhecidas segundo o regime de caixa, ou seja, no momento da arrecadação e do pagamento, e não pelo regime de competência (TESOURO, 2013). Para os contadores públicos da cidade de São Paulo, essa mudança representa a implantação do objetivo contábil do patrimônio também na esfera pública (NASCIMENTO *et al.*, 2015).

Antes da adoção dessas normas internacionais, de acordo com a pesquisa de Costa, Nunes e Almeida (2016), realizada com dados do município de Cristópolis na Bahia, verificase que os procedimentos contábeis denominados de exaustão, depreciação e amortização não eram praticados pelo município – continha apenas o valor histórico dos bens do imobilizado no Balanço Patrimonial (BP). Além disso, segundo os autores, os bens de infraestruturas não eram reconhecidos pela contabilidade, tais como praças, vias públicas, redes rodoviárias, sistema de esgoto, sistema de abastecimento de água e energia, e comunicações. A justificativa, conforme os autores, era o fato de não ser possível mensurá-los e evidenciá-los no BP.

Para resolver esses problemas nos registros contábeis, assim como a padronização internacional das normas, o Brasil adota as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) (TESOURO,

2013). Com isso, a contabilidade pública que tinha foco apenas no orçamento público passa também a ter o foco no patrimônio (NASCIMENTO *et al.*, 2015). De acordo com Chan (2010), essa transformação na contabilidade pública é imprescindível principalmente em países em desenvolvimento, visto que consolida a capacidade institucional, criando o ambiente propício para objetivos de desenvolvimento.

Entre essas NBCASP, encontra-se as NBC T 16.9 e NBC T 16.10, que versam, respectivamente, sobre a “Depreciação, Amortização e Exaustão” e “Avaliação e Mensuração de ativos em entidades do Setor Público” (normas essas que serão revogadas e substituídas em 01/01/2019 pela NBC TSP 07), aos quais regem procedimentos como *impairment* (redução ao valor recuperável), avaliação de ativos, reavaliação e mensuração confiável, além de vida útil, valor residual e métodos, permitindo assim a correta evidenciação e controle do patrimônio público (VIANA *et al.*, 2013).

A convergência às NBCASP é considerado um movimento importante ao qual o Brasil vem se adequando, e o mesmo ocorre com a transparência pública que vem sendo aprimorada por meio da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essa lei estabelece, em seus artigos 48 e 49, instrumentos e meios para que a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulguem à sociedade informações acerca das contas do governo, na qual a transparência é uma ferramenta que visa assegurar a participação popular. Além disso, ela impõe tempestividade nas informações prestadas pelo governo, para o conhecimento e acompanhamento pela sociedade (LC 101/2000).

No ano de 2016, com o advento da LC 156/2016 (que altera a LRF), ficou determinado que além das Demonstrações Orçamentárias e Fiscais os poderes públicos também deveriam divulgar (em meios eletrônicos de amplo acesso ao público) informações e Demonstrações Contábeis (DC) conforme formato, sistema e periodicidade estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (LC 101/2000). Logo, com a adoção das NBCAPS e com a LC 156/2016 os poderes públicos tornam-se obrigados a demonstrar informações referentes ao seu ativo imobilizado.

Embora a adesão as NBCAPS seja benéfica à contabilidade pública brasileira, Chan (2010) demonstra preocupações quanto ao alto custo do investimento para produzir e divulgar informações contábeis. O autor também alerta sobre o custo de oportunidade dos recursos para a melhoria da informação financeira que é maior em países em desenvolvimento do que em países desenvolvidos.

Alves, Canan e Lima (2015) expõem outros desafios enfrentados com a adoção das NBCASP, sendo eles: falta de pessoal especializado e capacitado; sistemas ou *softwares*

inadequados; processos administrativos burocráticos; e estrutura administrativa que combine os desafios com a cultura organizacional e a vontade política. Logo, esse cenário pode levar a adoção às NBCASP apenas de direito e não de fato.

Diante do contexto apresentado, o presente estudo tem como objetivo analisar se os municípios mineiros estão evidenciando em meios eletrônicos de amplo acesso público seu ativo imobilizado em conformidade com NBCASP e com a LRF. Para alcance desse propósito, foram analisadas as DC dos anos de 2016 e 2017 dos dez municípios mineiros de maiores e menores receitas orçamentárias da mesorregião do Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba (TMAP), disponíveis nos portais da transparência dessas comunas e no site do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG). Utilizou-se um *checklist* com pontos sobre a divulgação e reconhecimento, bem como métodos utilizados para cálculo do ativo imobilizado. Para o tratamento dos dados relacionados à divulgação do ativo fixo segundo as NBCASP, utilizou-se o modelo de escolhas qualitativas binárias, o Logit.

A escolha pela investigação da evidenciação de bens do ativo imobilizado dos municípios mineiros adveio de sua representatividade nos ativos totais da administração pública, visto que, no ano de 2016, representava 24,19% do total do ativo do Balanço Patrimonial Consolidado Nacional. Além disso, com a alteração na LRF, a partir de 2016, os poderes públicos foram obrigados a publicar suas DC, dentre elas o BP com evidenciação dos itens do ativo imobilizado. E também não foram identificadas pesquisas com esse objetivo com dados dos municípios mineiros.

A presente pesquisa servirá como referencial bibliográfico em relação à adesão as NBCASP no que tange ao Ativo Imobilizado dos municípios mineiros. Além disso, essa pesquisa demonstra o processo de adoção às normas internacionais, divulgação dos itens do ativo imobilizado, formas de mensuração, depreciação e amortização, bem como sua divulgação em meio eletrônico como rege a LRF, podendo servir para órgãos reguladores a fim de tomarem decisões quanto a treinamentos e alterações, bem como para a população em geral sobre a transparência na gestão pública.

O artigo será estruturado em cinco seções, com início na introdução do tema analisado. Na segunda seção será apresentado o referencial teórico com breve descrição da contabilidade pública no Brasil. A metodologia da pesquisa será apresentada na terceira seção e os resultados da pesquisa na quarta seção. Por fim, serão apresentadas as considerações finais na quinta seção.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Transparência das Demonstrações Contábeis pelo setor público

A transparência pública é a disponibilização de todas as atividades desenvolvidas pelos gestores públicos para a população de uma maneira com que os cidadãos possam ter acesso e compreender as atividades que os gestores desempenham (LEITE FILHO; COLARES; ANDRADE, 2015). Com isso, a população passa a conhecer os projetos realizados pelos gestores públicos, eleito pela população brasileira, e também pode verificar onde está sendo gasto o dinheiro público, bem como para supervisionar o desempenho dos gestores públicos.

A Lei Complementar nº 131/2009, em seu art. 73-B, dispõe sobre os prazos para a adaptação de divulgação em meios de comunicação, inclusive via meios eletrônicos, de informações das receitas e despesas da União, Estados, Distrito Federal e municípios, como também das informações para o conhecimento e acompanhamento da sociedade sobre a execução orçamentária e financeira dos poderes públicos.

Esses prazos ficaram assim estabelecidos: o ano 2010 para a União, os Estados, o Distrito, e para os municípios com mais de cem mil habitantes; e o ano 2011 para municípios entre cinquenta e cem mil habitantes; e o ano 2013 para os municípios com até cinquenta mil habitantes. Dessa forma, o processo de adaptação ocorreu por etapas, e no ano de 2018 toda a administração pública já tinha aderido ao processo.

Franco *et al.* (2014) pesquisaram sobre a transparência na divulgação eletrônica dos demonstrativos contábeis de 399 municípios paranaenses no ano de 2010. Os resultados da pesquisa demonstram que 8 municípios com população de 200.000 ou mais evidenciaram os relatórios em conformidade com a LRF. Quando se trata de municípios com população estimada entre 50.000 e 200.000 habitantes, apenas 81,25% deles publicam as Leis Orçamentárias, os Demonstrativos e Resultados das Prestações de Contas e os Relatórios da LRF, e esse índice cai para 29,43% quando são municípios com população inferior a 50.000 habitantes, identificando o início da adaptação dos municípios com base nos prazos da LRF.

Carneiro e Silveira (2017), em sua pesquisa nos municípios do cone sul rondoniense perceberam que esses municípios descumprem as novas normatizações, sendo demonstrado, em sua maioria, ao BP e ao balanço orçamentário e as variações patrimoniais. Esse resultado explicita que a transparência pode ser melhorada, uma vez que a pesquisa foi realizada em 2015 e todos os municípios já eram obrigados a seguir a LRF.

Apesar dos estudos anteriores demonstrarem que os municípios estão começando a divulgar as informações contidas na LRF, a transparência vai além de disponibilizar dados, mas também a prestar contas com informações de forma clara e acessível para o entendimento de qualquer cidadão (LEITE FILHO; COLARES; ANDRADE, 2015). Conforme os autores, é necessário disponibilizar os dados de forma que o usuário da informação possa analisá-la e compreendê-la. Segundo a pesquisa dos autores nas seis cidades mineiras mais populosas, foi constatado um *disclosure* sem uniformidade dos dados apresentados, fazendo com que as informações não cheguem de forma completa e tempestiva como determina a LRF.

As exigências da LRF são reforçadas com a convergência às NBCASP, visto que essa adesão viabilizará a geração de informações úteis para decisões do governo e informação à sociedade (TESOURO, 2013). Para Vicente, Morais e Platt Neto (2012) as alterações das DC e o uso de métodos de depreciação para avaliar o ativo imobilizado irão ampliar a transparência fiscal do governo. Com isso, a adesão as NBCASP além de melhorar a qualidade das informações oferecidas irão, outrossim, fortalecer a transparência da gestão pública.

2.2 Processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade

Para TESOURO (2013), a convergência trará benefícios à contabilidade pública brasileira, tais como: informação úteis, comparabilidade, registro e acompanhamento de transações, melhoria no processo de prestação de contas, implantação de sistemas de custos, reconhecimento do profissional contábil, elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, racionalização e melhor gestão dos recursos públicos. Chan (2010) assevera que as NBCASP são referência para se avaliar e melhorar a contabilidade pública e destinam-se aos países em desenvolvimento.

As mudanças guiadas pelas normas internacionais de contabilidade irão trazer agregação na qualidade, confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade, comparabilidade e ganho no nível internacional (BERTULINO *et al.*, 2012). Para tanto, é necessário o empenho dos governantes, pois caso os municípios não se adequem às normas, os resultados esperados não serão alcançados, sendo necessário, além de conhecer os conceitos, colocar em prática, e para isso é necessário a capacitação (MELO; PRIETO; ANDRADE, 2012).

Ao analisar o estágio de adoção às NBCASP da Prefeitura Municipal de Monte Carmelo para os anos de 2012 a 2016, constatou-se alguns pontos críticos no processo de convergência às NBCASP e que a convergência tem se dado gradativamente em relação à

evidenciação das Demonstrações Contábeis obrigatórias (AMORIM; MARQUES, 2018). Segundo as autoras, não foram apresentadas as formas de depreciação, amortização ou exaustão utilizados, e também informações complementares à contabilização nas Notas Explicativas.

Dentre as NBCASP, existem normas que regulamentam o ativo imobilizado como as NBC T 16.9 e NBC T 16.10 que abordam normas sobre: “Depreciação, Amortização e Exaustão”; e “Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos”, respectivamente. Esses preceitos se encontram em vigor até o presente momento, porém, a fim de adequar as normas brasileiras de contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprova a NBC TSP 07 baseada na IPSAS 17, que entrará em vigor a partir de janeiro de 2019, revogando a lei existente e a substituindo.

2.3 Demonstração do ativo imobilizado pelo setor público

Segundo a NBC TSP 07 de 2017, que entrará em vigor a partir de 2019, o ativo imobilizado é um item tangível mantido para uso da administração pública, para alugueis para terceiros, ou fins administrativos por mais de um período contábil. Espera-se que as NBCASP tragam agregação na qualidade, confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade, comparabilidade e ganho no nível internacional das DC (BERTULINO *et al.*, 2012).

Apesar dos benefícios esperados com a adoção da NBC TSP 07, o processo de convergência vem encontrando alguns problemas. Estudos de Araújo *et al.* (2017), Bertulino *et al.* (2012), e Viana *et al.* (2013) demonstram que a adequação à referida norma ainda se encontra em estágio inicial, e tão pouco utilizam métodos de depreciação. Carvalho, Lima e Ferreira (2012) também diagnosticaram problemas na mensuração do ativo imobilizado pela ANATEL no ano de 2009 a 2011 em concordância às NBCASP, visto que ainda não são apresentados procedimentos de reavaliação e *impairment*.

Outra preocupação, segundo Araújo *et al.* (2017), trata-se das Notas Explicativas (NE), pois nos anos de 2013 e 2014 as universidades pesquisadas não fizeram divulgações referentes às gestões anuais, e no ano 2015 as que demonstraram não detalharam os bens de uso especial, indicando que a adesão às normas ainda precisa ser melhorada.

Esse atraso no processo de convergência às NBCASP se deve à falta de informações divulgadas pela STN, à falta de relatórios atuais acerca do controle confiável e pela mensuração dos respectivos valores (VIANA *et al.*, 2013), e à falta de dispositivos que possam dar direcionamento adequado aos profissionais contábeis quanto ao cumprimento dos

procedimentos de redução ao valor recuperável (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012). Assim, há mais dificuldade no reconhecimento, na mensuração, na avaliação e contabilização dessas perdas de potencial econômico dos bens, resultando em uma mensuração incorreta dos ativos imobilizados.

3 METODOLOGIA

3.1 Classificação da pesquisa

A presente pesquisa é considerada, em relação ao objetivo, como quantitativa com uso de uma estatística descritiva para analisar os dados coletados onde serão organizados e sumarizados de acordo com a população municipal (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Ela utilizou a pesquisa bibliográfica no que tange a adesão e divulgação das demonstrações da NBCASP acerca do ativo imobilizado referente aos anos de 2016 e 2017 dos dez municípios mineiros com maior orçamento, e dos dez com menor orçamento no ano de 2015.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa é considerada como documental, pois utiliza documentos para obtenção de dados, informações e evidências, assim como utiliza fontes primárias no projeto (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Segundo os mesmos autores, além de documental a pesquisa é considerada um levantamento, visto que se analisa os dados dos municípios mineiros, e o comportamento na apresentação do ativo imobilizado.

3.2 Amostra da pesquisa

A amostra da pesquisa é composta pelos dez municípios mineiros do TMAP com maior orçamento no ano de 2015, e também pelos dez municípios mineiros do TMAP com menor orçamento no mesmo ano (GALDINO, 2017). A definição dessa unidade de estudo se deu em virtude de pesquisas anteriores (FRANCO *et al.*, 2014) argumentarem que os maiores municípios estão com mais facilidade na adoção das NBCASP, e os menores municípios, por sua vez, encontram mais dificuldade ao adotá-las. Logo, a presente pesquisa demonstra se realmente há diferença entre os maiores e menores municípios mineiros do TMAP quanto a divulgação do ativo imobilizado segundo as NBCASP. Na Tabela 1, verifica-se a formação da amostra da pesquisa.

Tabela 1 - Amostra da pesquisa

Descrição	Quantidade
Total de municípios do estado de Minas Gerais	853
Municípios que não são da região Triângulo Mineiro e Alto Paraíba	(787)
(=) Municípios do TMAP	66
Municípios do TMAP com orçamento fora do especificado por GALDINO, 2017*	(46)
(=) Municípios que compõem a amostra da pesquisa	20

*municípios com o orçamento maior do que R\$ 103.186,468,74 e menor do que R\$ 15.785.859,42 no ano de 2015

Fonte: elaborada pelos autores (2018).

Em 2015, os dez municípios que apresentaram maior receita orçamentária do TMAP foram: Uberlândia, Uberaba, Patos de Minas, Araxá, Araguari, Ituiutaba, Patrocínio, Frutal, Iturama e Santa Vitória (GALDINO, 2017). E, segundo os mesmos autores, os dez municípios que evidenciaram menor receita orçamentária do TMAP foram: Comendador Gomes, Água Comprida, Cascalho Rico, União de Minas, Romaria, Pratinha, Grupiara, Douradoquara, Matutina e Arapuá.

Apresentam-se, na Tabela 2, os atributos dos dois grupos de comuna, tais como o tamanho populacional em 2010, a receita orçamentária no ano de 2015, ativo total, total do ativo imobilizado e do ativo intangível nos anos de 2016 e de 2017.

Tabela 2 - Características dos municípios que compõem a amostra

		População IBGE 2010	Orçamento 2015 (R\$)	Total do Ativo 2016 (R\$)	Total do Ativo 2017 (R\$)	Total Imobilizado 2016 (R\$)	Total Imobilizado 2017 (R\$)	Total Intangível 2016 (R\$)	Total Intangível 2017 (R\$)
Menor Orçamento	Média	2.888	13.838.404,14	9.999.231,80	13.802.058,68	7.959.039,29	8.229.610,99	0,00	0,00
	Mediana	2.915	14.115.219,58	10.155.690,63	12.400.935,50	8.937.400,13	9.047.428,76	0,00	0,00
	Máximo	4.418	15.785.859,42	15.486.740,95	38.645.982,96	11.839.958,42	12.271.803,88	0,00	0,00
	Mínimo	1.373	11.198.796,50	5.770.992,38	5.461.256,72	4.447.456,82	4.499.645,22	0,00	0,00
	DP	889	1.668.224,85	3.012.744,69	8.889.732,71	2.619.464,55	2.710.489,01	0,00	0,00
Maior Orçamento	Média	152.789	447.224.184,24	660.700.232,21	812.100.489,20	372.124.489,84	443.692.802,14	1.584,28	462.002,69
	Mediana	95.422	268.252.312,70	311.205.905,30	337.206.157,72	175.007.815,48	189.595.145,53	0,00	0,00
	Máximo	604.013	1.830.109.271,91	3.256.520.248,81	4.399.193.170,51	2.013.797.840,63	2.608.354.615,89	15.000,00	4.604.241,42
	Mínimo	18.138	103.186.468,75	56.106.239,17	68.936.155,92	38.506.171,05	41.982.450,55	0,00	0,00
	DP	167.238	508.692.465,44	924.325.896,56	1.250.283.013,32	562.756.175,19	735.746.108,13	4.478,96	1.380.753,41

Fonte: elaborada pelos autores (2018).

Na Tabela 2, identifica-se que os dez municípios com menor orçamento possuíam, no ano de 2010, uma população entre 1.373 e 4.418 habitantes com média de 2.888 (IBGE, 2010). O orçamento dessas cidades em 2015 ficou entre R\$ 11.198.796,50 e R\$ 15.785.859,42 com média de 13.838.404,14. Em relação ao ativo imobilizado, em 2016 ele apresentou uma média de R\$ 7.959.039,29 do ativo total e em 2017 passou para R\$ 8.229.610,99 do total do ativo. Outrossim, é possível identificar que as menores comunas que compõem a amostra não evidenciaram os dados acerca do ativo intangível para ambos os anos.

Ainda conforme a Tabela 2, nas localidades com maior orçamento, a população média no ano de 2010 era 152.789 habitantes, sendo o menor município com 18.138 indivíduos e o maior a 604.013 cidadãos (IBGE, 2010). Em relação ao ativo imobilizado dessas comunas, ele apresentava um saldo de R\$ 372.124.489,84 em 2016 e passou para R\$ 443.692.802,14 em 2017. Ademais, o intangível apresentou uma média de R\$ 1.584,28 em 2016, passando para R\$ 462.002,69 no ano de 2017. Isso indica um avanço no reconhecimento dos itens do ativo intangível.

Após a definição da amostra da pesquisa procedeu-se a coleta de dados da pesquisa nas demonstrações contábeis dos anos de 2016 e de 2017.

3.3 Coleta de dados

Os dados contábeis dos 20 municípios mineiros da amostra da pesquisa foram obtidos no *site* do TCEMG e no Portal da Transparência de cada município. Utilizaram-se as seguintes demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial e Notas Explicativas. Após a coleta das referidas informações, utilizou-se um *checklist* construído com base nas normas NBC T 16.9 e NBC T 16.10 e na Lei de Responsabilidade Fiscal. Esse *checklist* responde as seguintes perguntas: possuem *sites*? DC informadas ou apuradas pelo TCEMG? Foi publicado o BP e NE? Apurou o valor contábil bruto do imobilizado no início e término do exercício? Divulgou o valor da depreciação e da exaustão anual? Qual o método utilizado para depreciação? Houve divulgação da vida útil econômica dos bens do ativo imobilizado? Divulgou teste de *impairment* e mudanças de estimativas para reavaliação do imobilizado?

3.4 Modelo Logit

Como a variável dependente (DIVULGAÇÃO) assume somente dois valores, é necessária a utilização de modelos de escolha qualitativa binária, como os modelos Probit e Logit. Optou-se pelo modelo Logit, visto que, realizou-se uma simulação, por meio do teste Hosmer-Lemeshow, e verificou-se que os resultados apresentaram poucas diferenças entre esses dois modelos.

Foi utilizado o modelo de regressão logística (logit) para aferir a probabilidade de ocorrência da divulgação acerca da difusão da depreciação, amortização e exaustão pelas comunas integrantes da amostra. A regressão logística é uma medida estatística que utiliza uma variável binária dependente com variáveis independentes para descrever seu comportamento, investigando o efeito das variáveis em função da probabilidade de que um determinado evento ocorra (FÁVERO *et al.*, 2009). Os autores expõem que a vantagem da verificação com o logit é a flexibilidade dos pressupostos, ampliando assim sua aplicabilidade.

De acordo com Johnston e DiNardo (2001), o modelo logit baseia-se na análise de probabilidades, conforme ilustrado na Equação 1:

$$Prob(Y = 1) = F(X\beta)$$

Nessa equação, Y é a divulgação do ativo imobilizado de acordo com as NBCASP, sendo igual a 1 caso haja adequada divulgação e 0 caso não haja correta divulgação. A variável X representa as variáveis explicativas POP (tamanho populacional) e AT_{it} (valor do ativo total de cada município nos anos de 2016 e de 2017). A variável β demonstra o conjunto de parâmetros que reflete o impacto das alterações em X na probabilidade de determinado município divulgar o ativo imobilizado de acordo com as NBCASP.

4 RESULTADOS

4.1 Análise de dados

Analisando a Tabela 3, constata-se que a respeito do meio da divulgação das DC, todos os municípios da amostra em estudo possuem *site*, contudo, verificou-se que 100% dos poderes municipais fazem uso insignificante dos portais de transparência próprios para a divulgação de suas DC, visto que todos utilizaram o portal do TCEMG para divulgação das demonstrações financeiras municipais. Em relação à publicação das DC todos os 20 municípios da amostra divulgaram o BP nos anos de 2016 e de 2017.

Quanto à divulgação das NE, no ano de 2016 as divulgações foram de 100% para os municípios de menor orçamento e 90% para os de maior orçamento, em 2017 o índice foi de 90% para ambos os grupos, conforme a Tabela 3. Isso demonstra que as informações contábeis apresentadas pela administração pública não estão sendo divulgadas, por toda a administração pública, aos cidadãos.

Tabela 3 - Publicação das demonstrações contábeis pelos municípios

Meios de Publicação	Maiores N=10	Menores N=10
Possuem <i>sites</i>	100%	100%
Publicação das DC apenas no <i>site</i> do TCEMG	100%	100%
Publicaram BP em 2016	100%	100%
Publicaram BP em 2017	100%	100%
Publicaram NE em 2016	90%	100%
Publicaram NE em 2017	90%	90%
Informações Contábeis Apuradas TCEMG 2016	80%	90%
Informações Contábeis Apuradas TCEMG 2017	90%	90%

Fonte: elaborada pelos autores (2018).

Quanto à divulgação dos bens do ativo imobilizado, os resultados expostos na Tabela 4 corroboram os achados da pesquisa de Franco *et al.* (2014), visto que se constatou que os maiores municípios do TMAP obtiveram maior transparência quanto ao valor de depreciação e exaustão, se comparados com as dez menores comunas. Enquanto os entes mineiros com menores orçamentos divulgaram apenas o valor bruto do ativo imobilizado para ambos os anos, os municípios com maiores orçamentos apresentam indícios de depreciação e exaustão do ativo imobilizado em suas DC. Esses achados confirmam a pesquisa de Franco *et al.* (2014) em que quanto maior o número populacional do município mais elevado foi o nível de transparência das DC.

Todavia, os menores municípios merecem atenção especial da STN porque as transparências fiscais do governo podem estar comprometidas, uma vez que Vicente, Morais e Platt Neto (2012) alegam que a adoção das NBASP fortalecerá a transparência da gestão pública. Uma explicação para essa discrepância entre os maiores e menores municípios pode estar no custo benefício da produção e divulgação da informação contábil (CHAN, 2010). Esses gestores públicos podem estar entre o dilema de oferecer alimentos, remédios e infraestrutura urbana ou promover essa reforma governamental.

Verifica-se também que nos 20 municípios mineiros do TMAP, assim como nas pesquisas de Carneiro e Silveira (2016) e Araújo *et al.* (2017), a transparência das DC e a adesão às NBCAPS ainda estão incipientes, ou seja, não há apresentação de todos os dados exigidos pelas NBCASP, conforme Tabela 4.

Tabela 4 - Conteúdo das Demonstrações Contábeis

Dados	Maiores N=10	Menores N=10
Publicou Valor Bruto Contábil do imobilizado em 2016	100%	100%
Publicou Valor Bruto Contábil do imobilizado em 2017	100%	100%
Publicou valor da Depreciação Contábil em 2016	60%	0%
Publicou valor da Depreciação Contábil em 2017	70%	0%
Publicou valor da Exaustão Contábil em 2016	60%	0%
Publicou valor da Exaustão Contábil em 2017	70%	0%
Publicou em NE Método depreciação/exaustão utilizado	10%	0%
Publicou em NE Vida Útil Econômica do imobilizado	0%	0%
Publicou em NE Teste de <i>impairment</i> do imobilizado	0%	0%
Divulgou Mudanças de Estimativa	0%	0%

Fonte: elaborada pelos autores (2018).

Ao analisar os achados expostos na Tabela 4 para os dez municípios com menor orçamento, constata-se que não houve divulgações sobre os valores e métodos de depreciação

e de exaustão, confirmando o resultado exposto por Viana *et al.* (2013) para um IFES. Ou seja, não está havendo transparência pública quanto a todas as atividades desenvolvidas pelos gestores públicos para a população, logo, a compreensão por parte dos cidadãos dessas pequenas comunas das atividades desempenhadas pelos administradores públicos pode estar comprometida (LEITE FILHO; COLARES; ANDRADE, 2015).

Nos dez municípios com maior orçamento, por sua vez, essas informações sobre o ativo imobilizado são publicadas – em 2016, 60% desses municípios divulgaram os valores da depreciação e os valores da exaustão contábil, e em 2017 esse número cresceu para 70% de evidenciação, indicando que, dentre os maiores, mais municípios estão aderindo às NBCASP. Isso confirma os achados de Amorim e Marques (2018) sobre o fato de que convergência tem se dado gradativamente.

Essa falta de adoção às NBCASP pelos menores municípios, assim como a menor evidenciação por parte destas comunas em comparação com as cidades de maior orçamento, pode ser em virtude da falta de pessoal especializado e capacitado; sistemas ou *softwares* inadequados; processos administrativos burocráticos; e estrutura administrativa que combine os desafios com a cultura organizacional e a vontade política (ALVES; CANAN; LIMA, 2015), além do alto custo de geração das DC (CHAN, 2010). Verifica-se na Tabela 4 que os municípios com maior orçamento divulgam mais dados acerca de suas DC do que os municípios de menor orçamento.

No que concerne à divulgação do método utilizado para a depreciação do ativo imobilizado, pelos maiores municípios, apura-se na Tabela 4 que somente 10% deles evidenciaram o referido método unicamente no ano de 2017. Trata-se do município de Patos de Minas, que expôs a utilização do método de depreciação linear. Todavia, esse município não faz menção a vida útil ou valor residual desse grupo de ativo. Identifica-se também que nenhum dos municípios, de ambos os grupos, apresentaram informações quanto a perdas com testes de *impairment* desses ativos, e isso confirma os resultados da pesquisa de Viana *et al.* (2013) quanto a falta de divulgação do referido teste.

Constata-se na Tabela 3 que, apesar de 90% dos municípios demonstrarem suas NE no ano de 2017, ao analisar a Tabela 4 nota-se que não são informados nas NE de ambos os anos os dados acerca da mensuração do valor do ativo imobilizado. Esses achados reiteram os resultados da pesquisa de Amorim e Marques (2018) para o município de Monte Carmelo, pois não foram apresentadas as formas de depreciação, amortização e exaustão e também há falta de informações complementares nas NE do município estudado.

4.2 Análise de resultados para o modelo Logit

No modelo Logit, demonstrar somente os coeficientes da regressão não é útil, exceto se se estiver interessado apenas em seu sinal e em sua significância (HOSMER; LEMESHOW, 2000). Logo, deve-se, a partir dos coeficientes do modelo final, computar seus efeitos marginais, que, no presente estudo, possibilitam identificar o impacto na probabilidade dos municípios e evidenciarem a depreciação do ativo imobilizado de acordo com as NBCASP ($Y = 1$), diante de alterações nas variáveis independentes. A Tabelas 5 apresenta o resumo dos resultados.

Tabela 5 - Resumo do modelo Logit com efeitos marginais – anos de 2016 e 2017

Ano de 2016				
Variável	Efeitos marginais	Desvio – padrão	Z	P> Z
POP2010	0,00	0,00	2,35	0,019**
AT2016	-1,76	7,58	-2,32	0,020**
Qui2				11,51
Prob > chi2				0,0032
Pseudo R2				0,4709
Hosmer-Lemeshow (HL)				-6,4637
Ano de 2017				
Variável	Efeitos marginais	Desvio – padrão	Z	P> Z
POP2010	0,00	0,00	1,79	0,073*
AT2017	-1,52	1,28	-1,19	0,234
Qui2				15,03
Prob > chi2				0,0005
Pseudo R2				0,5804
Hosmer-Lemeshow (HL)				-5,4335

POP é a população do município no ano de 2010 (IBGE), AT2016 é o valor do ativo total no ano de 2016, AT2017 é o valor do ativo total no ano de 2017.
Significância estatística: * $p < 0,1$, ** $p < 0,05$, *** $p < 0,01$.

Fonte: elaborada pelos autores (2018).

Quanto às variáveis população (POP2010) e total do ativo do ano de 2016 (AT2016), verifica-se que ambas as variáveis apresentam influência na divulgação da depreciação do ativo imobilizado para o ano de 2016, no nível nominal de significância de 5%. Tem-se que quanto maior o município maior a probabilidade de divulgação das informações sobre a depreciação do ativo imobilizado. Esses achados corroboram a pesquisa de Franco *et al.* (2014), em que demonstram maior conformidade na divulgação da LRF pelos municípios com maior população. Logo, infere-se que há mais transparência fiscal nos maiores municípios do que nos menores municípios, conforme assegura Vicente, Morais e Platt Neto (2012), ao afirmarem que as alterações das DC e o uso de métodos de depreciação para avaliar o ativo imobilizado irão ampliar a transparência fiscal do governo.

Já os achados para o ano de 2017, expostos na Tabela 5, demonstram que apenas a variável população aumenta a probabilidade de divulgação da depreciação do ativo imobilizado, com nível de significância de 10. Os resultados de ambos os anos podem ser justificados pelos argumentos de Chan (2010) sobre os altos custos para gerar as informações contábeis, como os maiores municípios que têm maiores orçamentos conseguem com mais facilidade implementar esse novo modelo de contabilidade governamental. Deste modo, de acordo com Leite Filho, Colares e Andrade (2015), a não adequação às NBCASP gera um *disclosure* sem uniformidade dos dados apresentados pelos municípios, e conseqüentemente as informações sobre a gestão pública não chegam aos cidadãos de forma completa e tempestiva como diz a LRF.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa teve como objetivo analisar se os municípios mineiros estão evidenciando em meios eletrônicos de amplo acesso público seu ativo imobilizado em conformidade com as NBCASP e com a LRF. Para tanto, realizou-se uma análise de dados contábeis de dois grupos distintos sendo, de um lado, composto pelos dez municípios com maior orçamento, e do outro lado, composto pelos dez municípios com menor orçamento no ano de 2015.

Verificou-se que os municípios com menor orçamento apresentaram menos informações referentes às suas DC, inclusive quanto ao ativo imobilizado ao qual, em sua totalidade, foi apresentado apenas o seu valor bruto. Também não apresentaram valores para os ativos intangíveis.

As entidades públicas de maior orçamento apresentaram maior nível de divulgação contábil, uma vez que além do valor bruto do ativo imobilizado, 60% delas apresentaram saldo de depreciação e exaustão contábil em 2016, subindo para 70% de evidenciação no ano de 2017 – tal fato indica uma adoção gradual às NBCASP.

Embora 90% dos municípios do TMAP tenham apresentado as NE em 2017, nota-se que a totalidade da amostra da pesquisa não divulgou informações acerca do ativo imobilizado, uma vez que não foram apresentadas informações referentes à depreciação e exaustão sobre a vida útil, mudanças de estimativas e *impairment*. Ou seja, 100% dos municípios investigados não apresentaram testes de *impairment* para apuração dos valores dos ativos fixos, assim como mudanças de estimativas e reavaliações dos ativos imobilizados. Isso pode ser explicado pelo fato de que as normas carecem de dispositivos que auxiliam

adequadamente os profissionais contábeis para o cumprimento dos processos de *impairment* na administração pública.

Por meio dos resultados encontrados é possível inferir que a apresentação do ativo imobilizado pelos poderes municipais encontra-se em um estágio incipiente, visto que não foram registradas informações acerca de depreciação e exaustão por 70% dos municípios analisados em 2016. Quando se trata de do método utilizado para tal procedimento, de todos os vinte municípios pesquisados, apenas um faz a divulgação do método utilizado, porém não menciona questões como vida útil e valor residual.

Constatou-se que as variáveis tamanho populacional e ativo total apresentaram índices estatisticamente significativos para a análise do ano de 2016, ou seja, aumentam a probabilidade da correta evidenciação da depreciação dos bens do ativo imobilizado da administração pública. Porém, para o ano de 2017, apenas a variável tamanho populacional do município demonstra probabilidade de interferência nessa divulgação para o ativo fixo.

A presente pesquisa contribui com o referencial bibliográfico em relação à adesão às NBCASP no que tange ao Ativo Imobilizado dos municípios mineiros. Ela demonstra também o processo de adoção às NBCASP, divulgação dos itens do ativo imobilizado, formas de mensuração, depreciação e amortização, podendo servir para órgãos reguladores a fim de tomarem decisões quanto a treinamentos e alterações, bem como, a população em geral sobre a transparência na gestão pública. Mostra ainda, aos órgãos reguladores, a necessidade de apoio financeiro e técnico aos pequenos municípios nesse processo de mudança da contabilidade governamental.

Como a norma NBC T 16.9 e NBC T 16.10 serão revogadas e substituídas em 01/01/2019 pela NBC TSP 07 e a pesquisa contou apenas com os municípios de maior e menor orçamento do TMAP, não é possível generalizar os resultados obtidos. Com isso, sugere-se para futuras pesquisas a análise da NBC TSP 07 que entrará em vigor, e que essa pesquisa seja aplicada em outros municípios, no Estado e União, assim como controle de estoques nos órgãos públicos.

REFERÊNCIAS

ALVES, Helke da Silva Ferreira; CANAN, Ivan; LIMA, Ednei Isidoro de. Desafios na Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *In: Congresso de Contabilidade*, 6, 2015, Santa Catarina. *Anais [...]* Santa Catarina: UFSC, 2015. p. 1-15.

AMORIM, Dênia Aparecida de; MARQUES, Alessandra Vieira Cunha. O Estágio da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na Administração Direta do Município de Monte Carmelo – MG. **Encontro de Gestão e Negócios – EGEN**, Uberlândia, 2018 p. 1-15.

ARAUJO, Sayonara Saraiva da Silva; SANTOS, Josaias Santana dos; SOUSA, Wellington Dantas de; JUNIOR, Florisvaldo Cunha Cavalcante. Mensuração e evidenciação do Ativo Imobilizado no Setor Público: um estudo sobre os bens de uso especial nas Universidades Federais do Nordeste. **Revista Mangaio Acadêmico**, v. 2, n. 3, p. 12-22, 2017.

BERTULINO, Marta Maciel; PETER, Maria da Glória Arrais; MENESES, Anelise Florencio de; Machado, Marcus Vinicius Veras. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal. **Revista Controle**, v. 10, n. 1 p. 217-242, 2012.

BRASIL. **Planalto da Presidência da República**. 2018. Disponível em: <http://www2.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2018.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas; SILVEIRA, Daice Cristina Nunes da. Aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pelos Municípios do Cone Sul De Rondônia, Amazônia Ocidental. **Revista de Administração e Contabilidade – RAC**, v. 4, n. 7, p. s/n, jun. 2017.

CARVALHO, Rafael de Moura Fé; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Processo de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público Face aos Padrões Internacionais de Contábeis Internacional: Um Estudo de Caso na ANATEL. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 3, pp 62-81, jul/set. 2012.

CHAN, James L. As NICSPs e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC**, Brasília, v. 4, n. 1, art. 1, p. 1-17, jan/abr. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. 2018. Disponível em: www.cfc.org.br. Acesso em: 10 abr. 2018.

COSTA, Abimael de Jesus Barros; NUNES, Mizaél Vieira; ALMEIDA, André Porfírio de. A Aplicação do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público em Municípios Brasileiros: O Caso do Município de Cristópolis no Estado da Bahia. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI - GcCont**, Florianópolis, v. 3, n. 2, p. 3-18, jul-dez. 2016.

FRANCO, Luciane Maria Gonçalves; REZENDE, Denis Alcides; FIGUEIREDO, Frederico de Carvalho; NASCIMENTO, Cristiano do. Nível de Divulgação Eletrônica da Contabilidade Pública dos Municípios do Paraná no Ambiente da Internet. **Revista de Ciências da Administração – RCA**, Santa Catarina, v. 16 n. 38 p. 140 – 153, abr. 2014.

GALDINO, Rick Humberto Naves. Finanças Públicas Municipais – Análises comparativas. *In*: CORRÊA, Vanessa Petrelli. (Org.). **Dinâmica Socioeconômica da Mesorregião do Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba**. Uberlândia: CEPES/IEUFU, v. 6, maio 2017. Disponível em: <http://www.ie.ufu.br/CEPES>.

HOSMER, David W.; LEMESHOW, Stanley. **Applied Logistic Regression**. 2. ed. New York: Wiley, 2000.

IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. 2010. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2018.

JOHNSTON, Jack; DINARDO, John. **Métodos econométricos**. 4 ed. Lisboa: McGraw-Hill, 2001.

LEITE FILHO, Geraldo Alemandro; COLARES, André Felipe Vieira; ANDRADE, Izabela Cristina Fonseca. Transparência da Gestão Fiscal Pública: Um Estudo a Partir dos Portais Eletrônicos dos Maiores Municípios do Estado de Minas Gerais. **Revista de Contabilidade Vista & Revista**, v. 26, n. 2 p. 114-136, 2015.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia de investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: ATLAS, 2009.

MELO, Kamila Batista de; PRIETO, Marina de Freitas; ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho. Convergência das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público: Um estudo exploratório no município de Uberlândia – MG. *In: Encontro de Administração Pública e Governo*, 2012, Salvador-BA. **Anais [...]** Salvador-BA: Anpad, 2012. p. 1-14.

NASCIMENTO, José Orcélio do; SANTOS, Solange Maria da Silva; ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; ARNOSTI, José Carlos Melchior. A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro. *In: Congresso de Contabilidade*, 6, 2015, Santa Catarina. **Anais [...]** Santa Catarina: UFSC, 2015. p. 1-14.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade pública: de acordo com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. 2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2018.

TESOURO. Secretaria do Tesouro Nacional. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal – Modernização da gestão Pública (cartilha)**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2013.

VIANA, Clilson Castro; TAMER, Carla Macedo Velloso dos Santos; SOARES, Luiz Augusto de Carvalho Francisco; LIMA, Mariomar de Sales. Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. **Revista Contemporânea de Contabilidade – RCC**, Santa Catarina, v. 10, n. 20 p. 113-138, maio-ago. 2013.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; MORAIS, Leandro Moraes de; PLATT NETO, Orion Augusto. A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de Convergência: Implicações e Perspectivas. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 2, p. 01-20, abr./jun. 2012.