

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS CARAZINHO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

NICOLE APARECIDA GONÇALVES SEEHABER

**ANÁLISE DO ATIVO IMOBILIZADO: A Importância do Controle Interno no Ativo
Imobilizado do Município do Norte do RS**

CARAZINHO

2021

NICOLE APARECIDA GONÇALVES SEEHABER

**ANÁLISE DO ATIVO IMOBILIZADO: A Importância do Controle Interno no Ativo
Imobilizado do Município do Norte do RS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Ciências Contábeis da Universidade de
Passo Fundo, campus Carazinho, como parte dos
requisitos para obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis
Orientador: Prof. Me. Tagiane Graciel Fiorentin

CARAZINHO

2021

NICOLE APARECIDA GONÇALVES SEEHABER

**ANÁLISE DO ATIVO IMOBILIZADO: O caso da Secretaria Municipal da Fazenda e
da Arrecadação do Município do Norte do RS**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em ___
de _____ de 2021, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis no curso de Ciências Contábeis da
Universidade de Passo Fundo, campus Carazinho,
pela Banca Examinadora formada pelos
professores:

Prof. Me. Tagiane Graciel Fiorentin
UPF – Orientadora

Prof. UPF

Prof. UPF

CARAZINHO

2021

“Aqueles que se sentem satisfeitos sentam-se e nada fazem. Os insatisfeitos são os únicos benfeitores do mundo.”

WALTER S. LANDOR

RESUMO

SEEHABER, Nicole Aparecida Gonçalves. **Análise Do Ativo Imobilizado: A Importância do Controle Interno no Ativo Imobilizado do Município do Norte do RS. Carazinho - RS, 2021.** 50 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso Ciências Contábeis). UPF, 2021

O ativo imobilizado é um dos bens mais valiosos das entidades públicas e da própria sociedade, deste modo, o controle patrimonial é de extrema relevância, de forma a salvaguardá-los, evitando erros e fraudes. O presente estudo busca analisar a importância das rotinas de controle interno no reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado da Secretaria Municipal da Fazenda e Arrecadação do município do Norte do RS. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva, de abordagem qualitativa, elaborada para um estudo de caso e documental. Os resultados da pesquisa apontam que o controle interno do município apresenta coerência as legislações vigentes, porém, alguns setores possuem fragilidades, que estão sendo sanadas, com o propósito de possuir um controle patrimonial e Demonstrações Contábeis confiáveis.

Palavras-Chaves: Ativo Imobilizado. Controle Patrimonial. Controle Interno.

ABSTRACT

SEEHABER, Nicole Aparecida Gonçalves. **Analysis of fixed assets: The Importance of Internal Control in Fixed Assets in the Municipality of Northern RS. Carazinho - RS, 2021.** 50 f. Completion of course work (Accounting Science Course). UPF, 2021

Property, plant and equipment is one of the most valuable assets of public entities and society itself, thus, equity control is extremely important, in order to safeguard them, preventing errors and fraud. This study seeks to analyze the importance of internal control routines in the recognition, measurement and disclosure of fixed assets of the Municipal Department of Finance and Collection of the municipality of Northern RS. For that, a descriptive research with a qualitative approach was carried out, elaborated for a case study and documentary. The research results show that the municipality's internal control is consistent with current legislation, however, some sectors have weaknesses, which are being remedied, with the purpose of having reliable equity control and Accounting Statements.

Keywords: Fixed Assets. Property Control. Internal Control.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Demonstrativo do MCASP - 8ª Edição (2019)	15
Quadro 2- Divisão das classes do Plano de Contas Aplicadas ao Setor Público	16
Quadro 3- NBC TSP e suas respectivas correlações IFCA.....	17
Quadro 4- Plano Anual Exercício 2021 do CI do município do Norte do RS.	37
Quadro 5- Checklist para Auditoria do Ativo Imobilizado	43
Quadro 6- Teste de Auditoria – Informações do bem	45
Quadro 7- Teste de Auditoria – Inspeção Física	45
Quadro 8- Teste de Auditoria – Informações da Compra	46
Quadro 9- Testes de Auditoria – Depreciação.....	46

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CI - Controle Interno

IASB - International Accounting Standards Boards

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IDESE - Índice de Desenvolvimento Socioeconômico

IDH - Índice de Desenvolvimento Humano

IFAC – Federação Internacional de Contadores

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

LRL – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC TSP - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

SCI - Sistema de Controle Interno

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCE - Tribunal de Contas do Estado

UCCI - Unidade Central de Controle Interno

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.2.1 Objetivo Geral	12
1.2.2 Objetivo Específicos	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	13
2.1 CONTABILIDADE	13
2.1.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	14
2.2 MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (MCASP).....	15
2.2.1 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)	15
2.3 NORMAS BRASILEIRAS CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP).....	17
2.3.1 NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.....	18
2.3.1.1 Custos do Ativo Imobilizado.....	20
2.3.1.2 Reconhecimento do Ativo Imobilizado	21
2.3.1.3 Mensuração	21
2.3.1.4 Reavaliação do Ativo Imobilizado.....	22
2.3.1.5 Redução ao Valor Recuperável	22
2.3.1.6 Depreciação do Ativo Imobilizado	22
2.4 AUDITORIA	23
2.4.1 Papeis de Trabalho	24
2.4.2 Auditoria Interna.....	24
2.4.3 Auditoria Externa.....	25
2.4.4 Auditoria do Ativo Imobilizado	25
2.4.5 Auditoria no Setor Público	26
2.4.5.1 Princípios da Auditoria no Setor Público	27
2.4.5.2 Formas de Execução da Auditoria Governamental	27
2.4.5.3 Tipos de Auditoria no Setor Público	28
2.4.5.4 Auditoria no Setor Público do Ativo Permanente	28
2.5 CONTROLE INTERNO	29
2.5.1 Princípios do Controle Interno.....	30
2.5.2 Técnicas de Controles Internos	30

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	32
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	32
3.2 VARIÁVEIS DE ESTUDO	33
3.3 UNIVERSO DE PESQUISA	33
3.4 PROCEDIMENTO E TÉCNICA DE COLETA DE DADOS	34
3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	34
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	35
4.1 CARACTERIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DO NORTE DO RS	35
4.2 APRESENTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO NORTE DO RS... 35	
4.2.1 Plano Anual de Trabalho do Sistema de Controle Interno	37
4.2.2 Auditoria do Imobilizado no Sistema de Controle Interno do município do Norte do RS	39
4.3 PROCEDIMENTOS E ROTINAS DO SETOR DE PATRIMÔNIO	40
4.3.1 Comissão de Avaliação do Imobilizado	42
4.4 PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS REFERENTE AO ATIVO IMOBILIZADO CONFORME NBC TSP 07	42
4.5 SUGESTÕES DE AUDITORIA DO ATIVO IMOBILIZADO	43
4.6 TESTES DE AUDITORIA DO IMOBILIZADO	45
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
REFERÊNCIAS	48

1 INTRODUÇÃO

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

Diante da globalização e do relacionamento entre os países, houve-se a necessidade de padronizar as normas brasileiras ao padrão internacional. Evidenciando-se, que na contabilidade pública, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), estão sendo convertidas às normas internacionais, chamadas de IPSAS, sigla de International Public Sector Accounting Standards.

Destaca-se a norma brasileira NBC TSP 07 correspondente a IPSAS 17, sobre o ativo imobilizado, que possui como objetivo determinar o tratamento contábil para os ativos imobilizados, levando em conta os valores contábeis, valores de depreciação e perdas por desvalorização.

Vale ressaltar que, todo processo e ação ocorrida no setor público, é regido pela Lei 4.320/64, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei das Licitações 8.666/93 e pelas normas contábeis. O atendimento à toda legislação pertinente ao setor público é acompanhado e fiscalizado pelos órgãos de controle externo e interno, como o Tribunal de Contas do Estado, o Poder Legislativo, a sociedade através do exercício do controle social e pelo Sistema de Controle Interno de cada poder e órgão.

No que se refere ao controle e fiscalização pelo Sistema de Controle Interno, cabe ressaltar que controle interno é um composto de procedimentos e técnicas adotados pelo órgão, com o intuito de resguardar os atos praticados para alcançar seus objetivos, padronizar os procedimentos, e dificultar ações de corrupção e mau uso do dinheiro público.

Diferente do setor privado em que o propósito principal é alcançar e gerar lucros e retorno aos investidores, no público é prestar serviços à sociedade, programas e políticas de bem-estar, oferecendo educação pública, segurança, saúde, assistência social, infraestrutura e defesa civil aos cidadãos. Sendo assim, cabe aos gestores públicos fazer bom uso dos recursos, zelando pela economicidade, eficiência e qualidade nas ações e serviços públicos ofertados à sociedade.

1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

A presente pesquisa, aborda a Secretaria Municipal da Fazenda e Arrecadação da Prefeitura do Norte do RS do estado do Rio Grande do Sul. O principal objetivo da secretaria é planejar e executar a política financeira, tributária e fiscal do município, equilibrando receitas e despesas e cumprindo suas obrigações, através da modernização dos serviços prestados à sociedade. A Sec. Da Fazenda é composta pelo setor da contabilidade, compras, orçamento, tesouraria, fiscalização, cadastro, arrecadação, ICMS, patrimônio, georreferenciamento e licitação.

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

A Prefeitura do município do Norte do RS possui, ao todo, 35.092 bens registrados como ativos imobilizados, sendo que destes, 732 pertencem à Secretaria da Fazenda, que serão objeto do presente estudo.

O setor de patrimônio, composto por dois servidores, é o responsável por fazer os lançamentos no sistema dos bens ativos comprados ou remanejados, sendo que esses dados, são interligados ao setor da contabilidade. A partir deste momento, os contadores são responsáveis por fazer o lançamento contábil para o balancete. O processo de depreciação é gerado de forma automática pelo sistema. Por sua vez, o Sistema de Controle Interno, composto por três servidores é responsável por criar e verificar o cumprimento de rotinas de controle dos bens.

Portanto, considerando a relevância do ativo imobilizado no patrimônio das entidades públicas, o presente estudo busca responder a seguinte questão: Qual a importância das rotinas de controle interno no reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado da Secretaria Municipal da Fazenda e Arrecadação do município do Norte do RS?

Justifica-se o estudo, no sentido de verificar se está ocorrendo o devido controle patrimonial conforme as Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público e com a legislação aplicada ao setor público.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar a importância das rotinas de controle interno no reconhecimento, mensuração e evidência do ativo imobilizado da Secretaria Municipal da Fazenda e Arrecadação do município do Norte do RS.

1.2.2 Objetivo Específicos

- a) Identificar se existem rotinas de controle interno estabelecidas para os bens patrimoniais;
- b) Verificar se são realizadas auditorias de controle interno sobre os procedimentos relacionados ao ativo imobilizado;
- c) Analisar os procedimentos realizados pelo Setor de Patrimônio para registro e mensuração dos bens do ativo imobilizado;
- d) Sugerir, caso não existam, rotinas de Controle interno para os setores de Controle Interno e Patrimônio;
- e) Realizar testes de auditoria sobre os bens patrimoniais da Secretaria da Fazenda.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade é uma ciência social que surgiu no início da civilização, na qual o homem primitivo controlava e evidenciava suas riquezas através da sua arte. Portanto, é a ciência que estuda o patrimônio e suas variações das organizações. Conforme Padoveze (2018), patrimônio caracteriza-se como todos os bens, direitos e obrigações de um órgão público ou de uma entidade.

Kohama (2016, p. 36) conceitua contabilidade como “uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos”.

Para Ribeiro (2018, p. 19) patrimônio é definido como:

patrimônio é o conjunto de elementos necessários à existência da entidade, compreendendo os objetos de uso (computadores, mesas, armários, cadeiras etc.), de troca (mercadorias) e de consumo (material de escritório); os valores que a entidade tem para receber bem como para pagar.

O estudo do patrimônio se desdobra em aspecto qualitativos, quando se refere-se a qualidade de cada elemento conforme sua natureza; e quantitativos retrata os componentes em termos monetários (RIBEIRO, 2018).

De acordo com Cardoso et al. (2013), a contabilidade tem como finalidade principal, a geração de informações para a evidenciação, estudo, controle e planejamento referente a condição patrimonial, econômica e financeira da entidade.

Para Marion (2018, p. 4) “a Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa.”

A ciência da contabilidade, ao longo do tempo vem disseminando o seu campo de atuação e suas particularidades, como a contabilidade de custos, gerencial, societária, pública e assim por diante (ASSUMPÇÃO, 2012).

2.1.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A ciência contábil se divide em diversos ramos, um deles é a contabilidade aplicada ao setor público. Para Kohama (2016), é a divisão que estuda, evidencia e controla o patrimônio da Fazenda Pública e as suas variações.

Em concordância com Bezerra Filho (2015), a função do ramo da contabilidade pública é considerar a administração do órgão para que seja capaz evidenciar as informações de suma importância para a tomada de decisões, a operacionalização do controle social e a prestação de contas.

Bezerra Filho (2015) expressa outro objetivo, que atualmente é muito discutido, onde a contabilidade pública é utilizada como uma ferramenta de transparência, permitindo que a população possa participar do controle social.

Paixão e Arruda (2020, p. 15) apontam que contabilidade pública é o:

campo de aplicação mais abrangente, colocando-lhe como verdadeiro instrumento de controle e de gestão governamental e social, pois as normas e as técnicas próprias da contabilidade aplicada ao setor público são aplicadas por todos os entes que recebam, guardem, apliquem ou movimentem recursos públicos.

O objetivo essencial das entidades públicas, segundo a STN (2018, p. 23):

é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Esses serviços incluem, por exemplo: programas e políticas de bem-estar, educação pública, segurança nacional e defesa nacional. Consequentemente, o desempenho de tais entidades pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa.

Neste âmbito, a contabilidade aplicada ao setor público possui três aspectos de suma importância para serem analisados e interpretados de maneira correta para a geração de informações contábeis, o aspecto orçamentário, patrimonial e fiscal (STN, 2018):

- a) Aspecto Orçamentário: O aspecto orçamentário público entende-se como o registro e a evidenciação do orçamento público, desde sua autorização à sua execução;
- b) Aspecto Patrimonial: O aspecto patrimonial, ele evidencia e registra a composição do patrimônio público. O processo de alteração das normas brasileiras para as internacionais, está visando contribuir essencialmente no desenvolvimento deste aspecto;

- c) Aspecto Fiscal: O último aspecto, é o fiscal, que compreende através da contabilidade a apuração e evidenciação dos indicadores que foram estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

A contabilidade aplicada ao setor público é regida pela Lei Federal n 4.320/64, que estabelece normas de Direito Financeiro, para que seja realizado a elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos órgãos públicos (Bezerra Filho, 2015). Estas normas, foram acolhidas de maneira adequada pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), no processo de alteração às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSA), segundo Paixão e Arruda (2020).

2.2 MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (MCASP)

O MCASP é o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, onde tem como finalidade auxiliar no processo de elaboração e execução do orçamento, dessa forma, poderá ser atendido a demanda de informações, proporcionando a análise das demonstrações contábeis, perante aos aspectos orçamentário e patrimonial (STN, 2019).

Quadro 1- Demonstrativo do MCASP - 8ª Edição (2019)

Parte I	Introdução ao MCASP;
Parte II	Procedimentos Contábeis Patrimoniais;
Parte III	Procedimentos Contábeis Específicos;
Parte IV	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; e
Parte V	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

Fonte: Adaptado do STN (2019).

2.2.1 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

Após as significativas mudanças no ramo da contabilidade pública e o início da padronização das normas contábeis, ficou indispensável a opção da criação de um plano de contas com abrangência nacional. O mesmo é formado por uma estrutura básica da escrituração contábil, onde possui uma relação padronizada de contas, que proporciona o registro dos atos e fatos resultantes das atividades da entidade, além de padronizar a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis. Outra finalidade do plano de contas, é diferenciar os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle (STN, 2018)

Em conformidade com Alves (2017) o Conselho Federal de Contabilidade elaborou o Comitê Gestor de Convergência, que possui o objetivo de realizar a compatibilização das normas brasileiras às normas internacionais, de forma que estejam em concordância com as exigências do *International Accounting Standards Boards* (IASB) e com as Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC).

Conforme Bezerra Filho (2021, p. 106):

o alcance e a utilização do PCASP são obrigatórios para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias, inclusive especiais, fundações, e empresas estatais dependentes. A utilização do PCASP é facultativa para as demais entidades.

Segundo o STN (2018), o PCASP é formado por oito classes, onde as contas contábeis estão divididas conforme a natureza das informações.

Quadro 2- Divisão das classes do Plano de Contas Aplicadas ao Setor Público

PCASP		
Natureza da Informação	Classes	
Patrimonial	1. Ativo	2. Passivo
	3. Variações Patrimoniais Diminutivas	4. Variações Patrimoniais Aumentativas
Orçamentária	5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6. Controle de Execução do Planejamento e Orçamento
Controle	7. Controle Devedores	8. Controle Credores

Fonte: STN (2018).

A estrutura do PCASP é desmembrada de acordo com os atos e fatos que forem registrados (BEZERRA FILHO, 2021).

O grupo de natureza patrimonial, é formado pelas classes 1 a 4. Na classe 1, é registrado os ativos, na classe 2 os passivos e o patrimônio Líquido, e nas classes 3 e 4 é registrado as variações patrimoniais diminutivas e aumentativas. No grupo de natureza orçamentária, é composto pelas classes 5 e 6, que registram atos e fatos em que estão relacionados com o planejamento e a execução do orçamento. E por último o grupo de natureza de controle, é elaborado pelas classes 7 e 9, onde registram os efeitos que provocam alterações no patrimônio da entidade (BEZERRA FILHO, 2021).

2.3 NORMAS BRASILEIRAS CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

Conforme Gonçalves et al (2020) com a globalização, iniciou a busca da adequação dos procedimentos contábeis aplicadas no setor público aos padrões internacionais, afim de permitir a comparação entre as demonstrações contábeis entre os países que o Brasil tem relação comercial.

Silvério (2016, p. 20) salienta que:

a intenção desses ajustes foi a de possibilitar o mesmo uso, no Brasil, de uma nomenclatura contábil internacional e, assim, propiciar a apresentação de balanços e demonstrativos em conformidade com os mesmos padrões utilizados por outros países.

Portanto, as Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) estão sendo convertidas para IPSAS, sigla de *International Public Sector Accounting Standards*.

Quadro 3- NBC TSP e suas respectivas correlações IFCA

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFCA
NBC TSP Estrutura Conceitual	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/09/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/09/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/09/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/09/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/09/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
NBC TSP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1
NBC TSP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2
NBC TSP 13	DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24
NBC TSP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5
NBC TSP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39
NBC TSP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34
NBC TSP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35
NBC TSP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36
NBC TSP 19	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37

NBC TSP 20	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38
NBC TSP 21	DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS 40
NBC TSP 22	DOU 28/11/19	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IPSAS 20
NBC TSP 23	DOU 28/11/19	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IPSAS 3
NBC TSP 24	DOU 28/11/19	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IPSAS 4
NBC TSP 25	DOU 28/11/19	Evento Subsequente	IPSAS 14
NBC TSP 26	DOU 26/11/19	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IPSAS 27
NBC TSP 27	DOU 04/11/20	Informações por Segmento.	IPSAS 18
NBC TSP 28	DOU 04/11/20	Divulgação de informação Financeira do Setor Governo Geral.	IPSAS 22
NBC TSP 29	DOU 04/11/20	Benefícios Sociais.	IPSAS 42

Fonte: CFC (14/01/2019).

A NBC TSP Estrutura Conceitual, determina os conceitos para o desenvolvimento para as demais NBCs TSP, e para a elaboração e divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs). No caso de não possui nenhuma norma específica com orientações para seguir em casos especiais, a norma estrutura conceitual pode fornecer as mesmas (CFC, 2017)

Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG) é conceituado como:

são os componentes centrais da transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público, aprimorando-a e favorecendo-a. Os RCPGs são relatórios contábeis elaborados para atender às necessidades dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender a finalidades ou necessidades específicas de determinados grupos de usuários. (CFC, 2017, p. 9).

2.3.1 NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2012, p. 651) “ativos imobilizados são itens tangíveis utilizáveis por mais do que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos”.

O objetivo da NBC TSP 07 é determinar o tratamento contábil de ativos imobilizados, tal como a determinação dos valores contábeis, os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável (CFC, 2017).

Os órgãos públicos devem aplicar esta norma na contabilização de ativos imobilizados, exceto quando o item possuir um tratamento diferente que consta na mesma, e quando forem itens de patrimônio cultura (CFC, 2017).

De acordo com CFC (2017, p. 3):

Alguns ativos são definidos como “patrimônio cultural” devido a sua relevância cultural, ambiental ou histórica. Exemplos de patrimônio cultural incluem monumentos e edificações, sítios arqueológicos, áreas de conservação, reservas naturais e obras de arte.

Determinados ativos, são considerados como ativos de infraestrutura, esses itens possuem algumas características específicas, como: formam parte de um sistema; não possuem usos alternativos; não estarem submetidos a restrições na alienação, e itens que não podem ser removidos. (CFC, 2017)

Conforme a NBC TSP 7 os termos utilizados nesta norma possui os seguintes significados (CFC, 2017):

- a) Valor Contábil: valor em que o ativo é reconhecido após a dedução da depreciação acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável;
- b) Classe de Ativo Imobilizado: ativos de mesma natureza nas operações do órgão;
- c) Valor Depreciável: custo do item menos o seu valor residual;
- d) Depreciação: destino do valor depreciável ao longo da vida útil do ativo;
- e) Valor recuperável: maior valor entre o valor justo;
- f) Valor residual: valor estimado, caso, o órgão queira obter alienação do item, depois de deduzir as despesas de venda;
- g) Vida Útil: é o tempo esperado que o ativo esteja à disposição da entidade.

No plano de contas, o ativo imobilizado possui classes, onde são agrupados de ativos de natureza e uso semelhantes, tem como exemplo, terrenos; maquinários; veículos motorizados; móveis e utensílios e; assim por diante (CFC, 2017)

Para que o valor de um item do ativo imobilizado seja desreconhecido, é por razão da sua alienação, ou quando não houver expectativa de benefícios econômicos futuros (NBC TSP, 2017). Quando possuir ganhos ou perdas resultantes do desreconhecimento, esses valores devem ser contabilizados no resultado do período em que o fato ocorreu.

A Norma Brasileira Contábil Aplicada ao Setor Público, no que diz a respeito do ativo imobilizado, exprime que as demonstrações contábeis devem divulgar as seguintes informações em relação a cada classe dos itens imobilizado (NBC TSP, 2017):

- a) Padrões utilizados de mensuração na determinação do valor contábil bruto;
- b) Método de depreciação utilizado;
- c) O período de vida útil;
- d) Valor contábil bruto, e depreciação acumulada no início e final de cada período;

- e) Adições, alienações, aquisições através de combinações; aumento ou reduções decorrentes de reavaliações, perdas por redução ao valor recuperável, variações cambiais, e entre outras conciliações a serem feitas em cada período.

CFC (2017, p. 6) expressa que “o item do imobilizado que atenda aos critérios para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo.”

2.3.1.1 Custos do Ativo Imobilizado

Segundo a NBC TSP 07:

O custo de item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e somente se: (a) for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo ou o valor justo do item puder ser mensurado confiavelmente. (CFC, 2017, p. 4).

O ativo pode ser adquirido através de transação sem contraprestação, tendo como exemplo, uma doação, sem pagamento ou por valor irrisório; ou pelo exercício de poderes de confisco. Nestas condições, o custo do item deve ser o valor justo, na data da aquisição (CFC, 2017).

O custo do item é composto por (CFC, 2017):

- a) Preço de compra, além dos impostos e tributos não recuperáveis, após deduzidos os descontos e abatimentos;
- b) Custos imputados de acomodar o ativo no local, além das circunstâncias necessárias para pôr o mesmo em funcionamento; e
- c) Uma estimativa inicial da despesa sob a desmontagem, remoção e restauração do item do local em que será inserido.

CFC (2017) faz lembrar que os custos encerram quando o item já está nas condições operacionais esperadas pela entidade.

Caso um item do ativo imobilizado do órgão público for reavaliado, toda a classe em que o mesmo pertence, deve passar por reavaliação. (CFC, 2017). Em relação a reavaliação das classes dos ativos, o CFC (2017, p. 10) salienta que:

54. Se o valor contábil da classe do ativo aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deve ser contabilizado diretamente à conta de reserva de reavaliação. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado. 55. Se o valor contábil da classe do ativo diminuir em virtude da reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. No

entanto, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser contabilizada diretamente à conta de reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo.

2.3.1.2 Reconhecimento do Ativo Imobilizado

Segundo o MCASP (2018), antes de realizar a avaliação e mensuração, o órgão deve aplicar o princípio geral de reconhecimento para os ativos imobilizados, no instante em que os custos iniciais e subsequentes são incorridos. Bem como,

o custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e se o custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança. Partindo dessa premissa, o item do imobilizado deve ter uma base monetária confiável. (MCASP, 2018, p. 175).

Quando ocorrer transferência de ativos, deve-se atribuir o valor contábil líquido que está nos registros de origem, em caso de divergência, o fato deve ser evidenciado nas notas explicativas.

Conforme o MCASP (2018, p. 179) “o reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração”. Assim sendo, os custos ocorridos no uso, na transferência ou reinstalação não são incluídos no valor contábil.

2.3.1.3 Mensuração

Inicialmente, o órgão deve reconhecer seus ativos pelo custo ou valor justo, em seguida, utilizar-se dos procedimentos de mensuração. Quando o bem é adquirido através de uma transação sem contraprestação, o seu custo deve ser mensurado pelo valor justo na data da aquisição. Mensuração inicial do custo, há duas opções, a do preço à vista ou o valor justo na data do reconhecimento (transações sem contraprestação) (MCASP, 2018).

Após o ativo imobilizado for reconhecido, o órgão deve mensurar optando pelo Modelo do Custo, onde é demonstrado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável, ou Modelo da Reavaliação, que o seu valor deve ser apresentado reavaliado conforme seu valor justo (MCASP, 2018).

2.3.1.4 Reavaliação do Ativo Imobilizado

As reavaliações dos bens imobilizados irão depender das mudanças dos valores justos dos mesmos, isso ocorre quando o valor justo se diferencia do seu valor contábil. Na depreciação acumulada destes itens que sofreram reavaliação, ela deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, modificando o seu valor líquido pelo reavaliado (MCASP, 2018).

Conforme o MCASP (2018) o processo de reavaliação, pode ser executada através de um laudo técnico por perito, ou por relatório de avaliação de uma comissão de servidores. Esse documento deve conter as seguintes informações: dados detalhados do item avaliado, identificação contábil, critérios usados e fundamentação usada na avaliação, vida útil remanescente, data da avaliação e identificação do responsável pela reavaliação.

Em relação ao registro contábil das reavaliações de ativos imobilizados,

se o valor contábil da classe do ativo aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação. Entretanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação da classe do ativo anteriormente reconhecido no resultado. Se o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em virtude da reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. Porém, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo. (MCASP, 2018, p. 182).

2.3.1.5 Redução ao Valor Recuperável

O MCASP (2018, p. 188) diz que “valor recuperável pode ser entendida como uma perda dos futuros benefícios econômicos ou do potencial de serviços de um ativo, além da depreciação”. Caso o valor contábil for maior que o valor recuperável, deverá ser ajustado. Sendo uma ferramenta para adequar o valor contábil de forma que dê retorno econômico ao órgão.

2.3.1.6 Depreciação do Ativo Imobilizado

Iudícibus diz que “depreciação é a diferença entre o custo de aquisição e o valor residual de um ativo destinado ao uso. É a parte do dinheiro utilizada no investimento inicial e que não se recupera na hora da venda desse investimento”. (IUDÍCIBUS, 2019, p. 176).

Segundo CFC (2017) o valor da depreciação de cada período deve ser contabilizado no resultado do período, só se ele for incluído no valor contábil de outro ativo.

A depreciação por ser uma redução do ativo no potencial de geração de serviços, em razão de deterioração física, desgastes de uso e obsolescência, se faz necessário uma adequação do consumo ao resultado do período, que no caso, é a depreciação, atendendo um dos princípios contábeis, a da competência (BEZERRA FILHO, 2015).

A NBC TSP 07 diz que deve ser depreciado separadamente cada componente do item do ativo imobilizado, que tiver custo significativo em comparação ao custo total. Portanto o órgão deve destinar o valor que foi reconhecido inicialmente de item aos componentes e os depreciar separadamente. Esses mesmos componentes podem utilizar o mesmo método de depreciação e ter a mesma vida útil, podendo ser agrupados no cálculo da depreciação

A vida útil do ativo é definida a partir de termos da utilidade esperada para a entidade. Essa estimativa, é baseada geralmente por uma questão de julgamento fundamentada por experiências passadas com itens semelhantes (CFC, 2017).

O ativo imobilizado deve receber valor depreciável de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A sua vida útil, e o seu valor residual, necessitam ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Se ocorra divergência com as estimativas anteriores, essa alteração deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil (CFC, 2017).

O método de depreciação a ser escolhido pelo órgão, deve ser baseado sobre o planejado. O mesmo, deve ser reavaliado ao final de cada exercício, caso, não obter resultados esperados, deve-se alterar o método, segundo a NBC TSP 07.

Iudícibus (2015) expõem que há diversos métodos de cálculo de depreciação, porém, são apenas três os mais usados. Sendo, o método das cotas constantes, método da soma dos algarismos dos anos, e método do saldo decrescente.

Método das cotas constantes é descrito por Iudícibus (2015, p. 180) como “é o que distribui o custo do bem em função exclusivamente do tempo. É um método usado universalmente pois apresenta simplicidade de cálculo e de funcionamento.”

$$\text{Cota de Depreciação} = \frac{\text{Custo} - \text{Valor Residual}}{\text{N}^{\circ} \text{ de Períodos de Vida Útil estimada (em anos ou meses)}}$$

Do Período (anual ou mensal)

2.4 AUDITORIA

A auditoria é resultante da evolução da contabilidade, na qual houve-se a necessidade de comprovação, por parte dos investidores e proprietários, das informações do patrimônio das empresas investidas. Mas foi somente, a partir de 1934, nos Estados Unidos, que a auditoria

teve relevância, pois, as empresas que possuíam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a confirmar as suas demonstrações contábeis utilizando os procedimentos de auditoria (ATTIE, 2018).

Para Crepaldi (2019, p. 4) “pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”. Do mesmo modo, enfatiza que o principal objetivo da auditoria é garantir confiança dos dados nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, além de, apresentar o laudo sobre as demonstrações contábeis conforme aos Princípios de Contabilidade, Normas Brasileiras de Contabilidade e outras legislações.

O objeto da auditoria, conforme Franco e Marra (2001), é a totalidade de todos controles do patrimônio, em que compreende registros contábeis, documentos e informações que constate a veracidade dos fatos e atos da administração. Além que, a auditoria desempenha uma função preventiva, para proteção dos direitos dos proprietários, financiadores, fisco e sociedade geral.

2.4.1 Papeis de Trabalho

Papeis de trabalho para Attie (2018, p. 284) “formam o conjunto de formulários e documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante o seu exame, bem como provas e descrições dessas realizações”. Em vista disso, há diversos modelos e possuem suas diferenças, os mais comuns são: lançamento de ajuste ou reclassificação, ponto para recomendação, memorando, balancete de trabalho, análise, conciliação, e programa de auditoria.

Os papeis de trabalho possuem objetivos, segundo Almeida (2017), de acumular provas para sustentar o parecer, auxiliar o auditor durante o seu trabalho e atender normas de auditoria.

A seguir são abordadas as espécies de auditoria: interna e externa.

2.4.2 Auditoria Interna

Auditoria interna, segundo Mattos (2017, p. 28) “trata-se de uma equipe de auditores que possui vínculo empregatício com a empresa e trabalha a serviço da alta administração”. O auditor interno não deve possuir outra atribuição na empresa, para que não comprometa a eficácia do seu trabalho (ALMEIDA, 2017).

Os objetivos mais relevantes do responsável pela auditoria interna, segundo Almeida (2017), é verificar detalhadamente se as normas internas da organização estão sendo

executadas, ou se é necessário aprimorar as mesmas, e averiguar as demonstrações contábeis, através da realização do maior volume de testes.

2.4.3 Auditoria Externa

A auditoria externa, também chamada de auditoria independente é semelhante a interna, porém, o auditor externo não tem vínculo empregatício com a empresa, gerando uma independência maior na realização do serviço (MATTOS, 2017).

Ainda conforme Mattos (2017, p. 29) a auditoria externa possui como objetivo principal “examinar os registros contábeis, por meio de procedimentos técnicos e emitir parecer em parcial acerca dos dados averiguados”.

2.4.4 Auditoria do Ativo Imobilizado

Conforme Cruz (1997), a primeira etapa da auditoria do ativo permanente é adquirir informações básicas dos bens, através de entrevistas com o pessoal responsável pelo controle interno e órgão do conselho fiscal, e analisar documentos internos usados no gerenciamento do ativo permanente. A segunda etapa, é baseada na revisão de objetivos, políticas, normas legais e administrativas referentes a manutenção e movimentação dos bens. A etapa seguinte é a verificação dos processos do controle interno e fixar um prazo de entrega do relatório. Quarta etapa é o exame detalhado das áreas que foram identificadas na primeira, e que necessitaram uma análise mais profunda e minuciosa. E a última etapa da auditoria, é a divulgação dos resultados para a direção da entidade auditada, usando técnicas apropriadas.

O objetivo da auditoria do imobilizado, segundo Attie (2018), é determinar a existência física e o uso do bem, se realmente pertence a empresa, se a sua depreciação ocorreu de forma adequada, verificar sua classificação patrimonial, e estabelecer se os princípios e práticas utilizados foram os corretos. Alguns dos procedimentos utilizados de auditoria do imobilizado são:

- Exame físico: verificar a existência física do bem;
- Confirmação: averiguar a realização da compra do bem;
- Documentos originais: analisar documentos das compras e vendas dos ativos, contratos, certificados e escrituras;
- Cálculo: examinar os cálculos de depreciação;

- Escrituração: verificar as contas do imobilizado, das despesas com reparos e manutenção;
- Investigação: análise detalhada da documentação de compras e vendas, escrituras e das contas relacionadas;
- Inquérito: averiguar as variações das contas do imobilizado, existência de obsoletos;
- Registros auxiliares: exame das fichas de cada item do ativo imobilizado, do razão analítico, dos mapas dos cálculos da depreciação;
- Correlação: verificar a correlação da depreciação com o resultado e com as contas de despesa com manutenção; e
- Observação: observar a classificação das contas aos princípios de contabilidade e verificar se há algum bem fora de uso.

Para possuir um controle físico do ativo imobilizado após a sua contabilização, é fixado uma plaqueta numerada de identificação, e em seguida ocorre seu registro com as informações do bem, como a classificação da conta contábil, sua descrição, dados da compra, custos de aquisição, taxa de depreciação, e se for o caso, o valor da baixa do item (ALMEIDA, 2017).

2.4.5 Auditoria no Setor Público

De acordo com Mattos (2017) o início da auditoria no setor público está relacionado com atitudes desonestas com o dinheiro público, assim, houve-se a necessidade de realizar controle da arrecadação de tributos e suas destinações. No Brasil, o serviço de auditoria governamental é amparado pela Lei nº 4.728 de julho de 1965.

Para Castro (2018, p. 338) é o conjunto de técnicas que “visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal”.

A finalidade da auditoria governamental é “comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. (ARRAIS; VERAS, 2014, p. 96).

2.4.5.1 Princípios da Auditoria no Setor Público

Em concordância com Mattos (2017), a auditoria no setor público é norteada por princípios, segue eles:

- **Ética e independência:** o auditor necessita realizar o seu trabalho seguindo princípios éticos e de forma independente, além de, seus relatórios devem ser gerados de forma imparcial;
- **Julgamento, zelo e ceticismo profissionais:** os profissionais auditores necessitam manter um comportamento profissional, aplicando ceticismo e julgamento adequado;
- **Controle de qualidade:** esse princípio leva em conta que os auditores devem realizar o seu trabalho conforme as normas profissionais de controle de qualidade;
- **Gestão de equipes de auditoria e habilidades:** a equipe de auditoria deve possuir habilidades e competências necessárias para realizar o parecer;
- **Risco de auditoria:** é o risco em que possui ao gerar o relatório de auditoria ser inadequado;
- **Materialidade:** materialidade é o princípio que o conhecimento dos auditores é suscetível de influenciar as decisões dos usuários;
- **Documentação:** o auditor quando realiza seu trabalho, ele necessita reunir documentação suficiente para comprovar suas evidências e conclusões; e
- **Comunicação:** durante o processo de auditoria, a entidade auditada deve estar informada de qualquer questão que ocorrer durante os procedimentos, além, dos órgãos legislativos e de controle.

2.4.5.2 Formas de Execução da Auditoria Governamental

Para Arrais e Veras (2014), a auditoria governamental tem diversas maneiras de execução:

- **Direta:** a auditoria direta é realizada com o pessoal dos órgãos de controle que possuem atribuição de auditores, e se subdividem em duas modalidades: centralizada, onde é efetuada especificamente por servidores dos órgãos de controle central ou setorial; e a descentralizada, que é realizada por servidores das unidades regionais ou setorial do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo;

- Indireta: essa forma de auditoria, é realizada por auditores independentes, que são contratados;
- Compartilhada: esse tipo de auditoria é efetuada por auditores dos órgãos de controle e por auditores de uma entidade;
- Subsidiária: realizada pelas unidades de controle interno, supervisionadas pelos órgãos de controle externo;
- Integrada: é aquela realizada com a coordenação do órgão central de controle, sendo utilizado os próprios auditores e das unidades regionais;

2.4.5.3 Tipos de Auditoria no Setor Público

De acordo com Mattos (2017) há seis tipos de auditoria no setor público:

- Auditoria de gestão: esse tipo verifica e certifica-se a regularidade das contas e o desempenho dos contratos, convênios, acordos e ajustes;
- Auditoria de programas: compreende o acompanhamento e avaliação dos programas e projetos governamentais, além de fiscalizar a aplicação dos recursos descentralizados;
- Auditoria operacional: esse tipo de auditoria verifica e avalia a eficácia dos resultados no que se refere aos recursos materiais, humanos e tecnológicos. Outro objetivo, é monitorar a economicidade e a eficiência dos controles internos;
- Auditoria contábil: compreende a averiguação dos registros e documentos contábeis, e se refletem devidamente a situação econômica financeira;
- Auditoria de sistema: certifica-se da adequação e privacidade das informações dos sistemas eletrônicos e de processamento de dados; e
- Auditoria especial: esse tipo leva em consideração a verificação de situações incomuns, geralmente utilizada para atender pedidos do Prefeito do Município, controlador geral, secretários municipais ou por outra autoridade.

2.4.5.4 Auditoria no Setor Público do Ativo Permanente

Conforme Cruz (1997), a primeira etapa da auditoria do ativo permanente é adquirir informações básicas dos bens, através de entrevistas com o pessoal responsável pelo controle interno e órgão do conselho fiscal, e analisar documentos internos usados no gerenciamento do

ativo permanente. A segunda etapa, é baseada na revisão de objetivos, políticas, normas legais e administrativas referentes a manutenção e movimentação dos bens. A etapa seguinte é a verificação dos processos do controle interno e fixar um prazo de entrega do relatório. Quarta etapa é o exame detalhado das áreas que foram identificadas na primeira, e que necessitaram uma análise mais profunda e minuciosa. E a última etapa da auditoria, é a divulgação dos resultados para a direção da entidade auditada, usando técnicas apropriadas.

2.5 CONTROLE INTERNO

Para Cavalheiro e Flores (2007), há dois tipos de controle: o Controle externo exercido pelo Poder Legislativo e Tribunal de Contas; e Controle interno exercido pelos Poderes Executivo e Legislativo.

Controle interno pode ser definido como:

O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes (CASTRO, 2018, p. 179).

Ainda, segundo Castro (2018), o objetivo do controle interno é fornecer uma ferramenta de auxílio para a organização pública, para que os objetivos traçados sejam alcançados, de forma econômica, eficiente e eficaz. Do mesmo modo, Mattos (2017, p. 125) afirma que “a governança corporativa e os controles internos têm diversas funções importantes. Entre elas, está a função de padronizar os procedimentos da empresa.”.

As principais finalidades do controle interno, conforme Castro (2018), se destacam em cinco:

- Segurança ao ato praticado e obtenção de informação adequada: toda e qualquer ação deve ser fundamentada por informações que lhe ofereça segurança no ato praticado e nos seus resultados;
- Promover a eficiência operacional da entidade: finalidade em que consiste eficiência operacional para a execução das tarefas;
- Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas: o objetivo desta finalidade é garantir que os interesses do órgão sejam alcançados através da obediência das políticas e procedimentos existentes na entidade;

- Proteger os ativos: a finalidade de proteger os ativos possui três conceitos, onde a primeira é entendida como os ativos devem ser protegidos em qualquer situação, a segunda, proteção contra erros não intencionais, e o por último, a terceira, proteção contra erros intencionais; e
- Inibir a corrupção: a última finalidade, é dificultar ações de corrupção, ou desvios.

Castro (2018) afirma que, o controle interno está inserido nas atividades normais de um órgão público, como, na esfera particular. Acarretando com o propósito de gerar o setor, para acompanhar as atividades executadas na entidade, de forma preventiva ou corretivas.

2.5.1 Princípios do Controle Interno

Castro (2018) lista princípios que regem o controle interno, são eles:

- Fixação de responsabilidades: é necessário haver uma separação de responsabilidade na estrutura do controle interno;
- Segregação de funções: uma pessoa responsável por um controle, não pode realizar a função de registro;
- Ciclo de uma transação: apenas uma pessoa não pode ser responsável por realizar todas os procedimentos de uma transação;
- Pessoal de controle deve ser criteriosamente selecionado: na contratação de pessoal para o controle interno, o seu passado deve ser investigado;
- Rodízio de pessoal: a entidade deve realizar um rodízio de pessoal, sendo capaz de todos desenvolverem novas tarefas;
- Tarefas devem estar previstas em manuais operacionais: todas as tarefas devem estar descritas em um manual, com o intuito de evitar erros; e
- Utilização de processamento eletrônico: para aumentar a eficiência operacional dos controles interno, deve sempre que possível registrar as operações de forma eletrônica.

2.5.2 Técnicas de Controles Internos

Segundo Cavalheiro e Flores (2007) existem algumas técnicas de controles internos que devem ser trabalhadas nos órgãos para alcançar os objetivos, são elas:

- Autorização: autorização de uma tarefa por uma pessoa diferente daquela que executa;

- Correlação: conciliar saldos de contas e a correlação de dados e informações;
- Numeração sequencial: numerar sequencialmente documentos, com o intuito de garantir a integridade do processo;
- Controle de totais: comparar soma de valores, para confirmar que todas as transações foram executadas;
- Operações pendentes: registrar e criar procedimentos de verificação de processos que faltaram;
- Dupla verificação: técnica de verificar duas vezes, pela mesma pessoa ou por outra, a tarefa executada para possuir maior credibilidade;
- Controle prévio: ocorre antes da dupla verificação, pois, envolve a avaliação de juízo da transação;
- Análise de balanços: técnica de análise das demonstrações contábeis, principalmente de índices e indicadores; e
- Indicadores de desempenho: análise dos índices de desempenho dos processos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Toda e qualquer pesquisa consiste num procedimento racional e sistemático, onde seu objetivo é responder os problemas expostos. Com isso, Diehl e Tatim (2004, p. 47) definem metodologia como “estudo e a avaliação dos diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica”.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Delineamento de pesquisa refere-se a determinada estratégia que será utilizada para incorporar os componentes do estudo de maneira lógica. Portanto, é o modelo para coleta, medição, análise e interpretação dos dados (GIL, 2019).

Neste estudo, o objetivo geral é analisar a importância das rotinas de controle interno no reconhecimento, mensuração e evidencição do ativo imobilizado da Secretaria Municipal da Fazenda e Arrecadação do município do Norte do RS.

O presente estudo se classifica como sendo qualitativo. Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 52) “os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. A maior diferença entre quantitativa e qualitativa é a maneira em que os resultados são apresentados, na quantitativa é em termos numéricos e na qualitativa em descrições verbais (GIL, 2019).

Quanto aos objetivos, serão apontados como descritivos, visto que foram correlacionados dados para analisá-los e obter respostas. Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 54), a pesquisa descritiva possui “como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

No que se refere aos procedimentos, a pesquisa se classifica em estudo de caso e documental, no qual a análise está focada nos ativos imobilizados da Secretaria Municipal da Fazenda e Arrecadação do Município do Norte do RS. Conforme Diehl e Tatim (2004), estudo de caso é caracterizado como um estudo profundo em determinado objeto, que permite um amplo conhecimento detalhado; e pesquisa documental se baseia em materiais e referências que não receberam tratamento analítico.

3.2 VARIÁVEIS DE ESTUDO

Segundo Gil (2019) o termo variável refere-se tudo aquilo que pode ser evidenciada em diferentes aspectos e diferentes categorias. As variáveis do presente estudo são:

- **Contabilidade Aplicada ao Setor Público:** Para Kohama (2016), é a divisão que estuda, evidencia e controla o patrimônio da Fazenda Pública e as suas variações;
- **Normas Brasileiras Contábeis Aplicadas ao Setor Público:** A NBC TSP Estrutura Conceitual, determina os conceitos para o desenvolvimento para as demais NBCs TSP, e para a elaboração e divulgação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs). No caso de não possui nenhuma norma específica com orientações para seguir em casos especiais, a norma estrutura conceitual pode fornecer as mesmas (CFC, 2017);
- **NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado:** Segundo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2012, p. 651) “ativos imobilizados são itens tangíveis utilizáveis por mais do que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos”; e
- **Depreciação do Ativo Imobilizado:** Iudícibus (2019, p. 176) define como “depreciação é a diferença entre o custo de aquisição e o valor residual de um ativo destinado ao uso.

3.3 UNIVERSO DE PESQUISA

O objeto de estudo foi o ativo imobilizado da Prefeitura Municipal do Norte do RS. Segundo Diehl e Tatim (2004), população do estudo, é o conjunto de dados a serem mensurados conforme as variáveis que tem como objetivo analisar. A totalidade do ativo a ser estudado, é equivalente a 35.092 bens permanentes.

A amostra do estudo foi os itens compostos na Secretaria Municipal da Fazenda e Arrecadação, sendo 2,09% do total do imobilizado. Para Diehl e Tatim (2004, p. 64) “amostra é uma porção ou parcela da população convenientemente selecionada.”. Neste estudo, a amostra é determinada como não probabilística, na qual foi selecionada de forma intencional.

3.4 PROCEDIMENTO E TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

Na coleta de dados foram utilizados dados secundários. Para Diehl e Tatim (2004), dados secundários são aqueles existentes na forma de arquivos, bancos de dados, índices ou relatórios e fontes bibliográficas.

Quanto ao instrumento de coleta de dados, foi utilizado análise documental. É descrita como utilização de dados já existentes, que foram gerados para outros propósitos que não os do presente estudo, com o objetivo de enfatizar o problema da pesquisa (ROESCH, 2013). Os dados foram coletados a campo e através do Portal da Transparência no site do município do Norte do RS.

Os dados também foram coletados através de entrevista não estruturada com os responsáveis dos setores do controle interno, patrimônio e contabilidade. Segundo Diehl e Tatim (2004), entrevista é um encontro que ocorre entre duas pessoas com o intuito de obter informações de determinado assunto. Gil (2019) estabelece entrevista semiestruturada quando as perguntas são determinadas previamente, porém, não há alternativas de respostas, onde os entrevistados respondem livremente.

3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Os dados obtidos foram utilizados para análise com o objetivo de evidenciar a importância do controle interno no ativo imobilizado do setor público, tendo como referência a NBC TSP 07.

Para adquirir os dados necessários, foi realizado entrevistas semiestruturadas nos setores de controle interno, patrimônio e contabilidade, com o intuito de analisar suas rotinas e procedimentos. Como sugestão, foi elaborado um checklist do ativo imobilizado ao CI. Em seguida, foi realizado testes de auditoria em três itens da Secretaria da Fazenda e Arrecadação, onde os dados foram dispostos em tabelas e após analisados.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DO NORTE DO RS

O município do estudo está localizado na região Norte do estado do Rio Grande do Sul, na mesorregião noroeste Riograndense. Limitando-se a sul com Não-Me-Toque; ao norte com Coqueiros do Sul; a leste com Passo Fundo; ao oeste com Santa Bárbara do Sul; a nordeste de Pontão; noroeste de Chapada; ao sudeste de Santo Antônio do Planalto e a sudoeste de Saldanha Marinho. Com uma área territorial de 676 km², sendo 115 km² de área urbana e 561 km² de rural. Segundo o Censo Demográfico - IBGE (2010), a população total do município é de 59.317 habitantes.

Conforme informações obtidas pelo site do IBGE (2018) o Produto Interno Bruto per capita do município é de R\$ 48.591,24. Em comparação com o restante do Estado, o município se encontra na posição 104º, e no ranking das cidades brasileiras, está em 439º lugar. Além destes dados, foi possível verificar o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), medida utilizada para confrontar o grau de desenvolvimento nos setores de saúde, educação e economia de uma determinada região; onde o município em específico se encontra na posição 39º com 0,766 no ano de 2010, em relação ao estado do Rio Grande do Sul. Outro dado importante é do ranking do Índice de Desenvolvimento Socioeconômico (IDESE), onde no ano de 2018 o município do Norte do RS se encontrava com 0,78, na posição 152º lugar no estado, sendo considerado uma cidade de desenvolvimento socioeconômico médio.

A Secretaria da Fazenda e da Arrecadação conta com onze setores, sendo o compras, licitação, contabilidade, orçamento, tesouraria, arrecadação, cadastro, fiscalização, ICMS, georreferenciamento e patrimônio. Possui como objetivo planejar e executar a política financeira, tributária e fiscal do município, buscando equilíbrio entre receitas e despesas. Sendo assim, no ano de 2020 foi arrecadado um total de R\$225.427.047,56, e um valor de R\$216.937.567,65 de despesa liquidada.

4.2 APRESENTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO NORTE DO RS

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul possui a Resolução nº 936/2012, que estabelece obrigatoriedade dos municípios a disporem de um Sistema de Controle Interno (SCI). Desse modo, determina a necessidade de verificação as áreas de contabilidade, orçamento, patrimônio, finanças públicas, gestão administrativa e de pessoal; além de orientar

a elaboração de prazos a serem cumpridos pelos setores auditados em relação aos questionamentos e adoção das medidas corretivas, apontadas pelo Controle Interno.

No município do Norte do RS, o Sistema de Controle Interno é normatizado pela Lei 8.111 de 29 de julho de 2016. Conforme o art. 1º da Lei, tem como objetivo de fiscalizar a área contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, perante a gestão dos recursos públicos, além de avaliar os resultados obtidos pelos órgãos públicos. O sistema está dividido em Unidade Central de Controle Interno e Órgãos Setoriais do Sistema de Controle Interno.

A Unidade Central de Controle Interno é composta por três servidores nomeados através de concurso público para agente de controle interno. Sendo um responsável pela área jurídica, com formação em Direito; outro pela área contábil com formação em Ciências Contábeis e o terceiro na área administrativo, com formação em Administração.

De acordo com o art. 10 da Lei 8.111/2016, os servidores do controle interno do município, dispõem de alguns direitos na realização das suas funções, como: autonomia para desenvolver suas atividades na administração direta e indireta; total acesso a documentos e banco de dados; e a ausência de subordinação hierárquica entre os servidores da UCCI. Entretanto, possuem o dever de guardar sigilo sobre dados e informações obtidas durante o exercício das respectivas funções, podendo os mesmos somente para a coordenação, normatização e fiscalização. Ao possuir conhecimento de qualquer irregularidade e ilegalidade, deverá comunicar o caso ao Prefeito, caso não ser realizado o ajuste, é obrigatório relatar ao Tribunal de Contas do Estado e ao Ministério Público, sob pena de responsabilidade solidária.

Segundo a Lei 8.111/2016, o Controle Interno do município do Norte do RS possui como principal finalidade avaliar e controlar a ação governamental, e a gestão fiscal dos administradores municipais, através do controle exercido pelos níveis de chefia; controle da legislação e normas gerais; controle patrimonial dos bens pertencentes ao Município; controle orçamentário, contábil e financeira das receitas, despesas e aplicações dos recursos; controle da gestão administrativa e pessoal; e do controle realizado pela UCCI.

É de responsabilidade da UCCI realizar auditorias específicas, afim de conferir a regularidade da aplicação dos recursos recebidos e transferidos ao município, e sobre contratos firmados como contratante. Desta maneira, é realizado no setor auditorias de inspeção física, exame documental, exame de escrituração e comparação de registros, conferência de cálculos e acompanhamento de processos. Após, é encaminhado aos setores auditados, recomendações de forma a aprimorar esses processos e/ou científicações para regularizar as irregularidades.

Na ocasião em que o Tribunal de Contas do Estado faz um comunicado de auditoria, encaminha-se ao jurisdicionado para que promova a regularização necessária. No caso de não

ocorrer esse apontamento, segue para relatório de gestão do gestor responsável e possível explicação se tiver realmente dano, durante esse processo, o Sistema de Controle Interno faz o acompanhamento a fim de proporcionar a regularização. Sendo necessário, o SCI informar ao TCE as providências tomadas.

4.2.1 Plano Anual de Trabalho do Sistema de Controle Interno

Segundo a Resolução nº 936/2012 do TCE, é indispensável a elaboração prévia de um plano anual de trabalho. Consequentemente, o SCI do município do Norte do RS desenvolve o seu plano de trabalho para atender os seus objetivos e finalidades. O mesmo é organizado de forma mensal as tarefas a serem verificadas e analisadas; considerando prazos, limites e responsabilidades existentes. Há possibilidade de ser alterado a qualquer momento, por motivos de atualizações e necessidades. Entretanto, mesmo possuindo o plano anual, a unidade atende outras atividades que possam aparecer eventualmente, mas priorizando os mais significativos.

Abaixo no Quadro 4, segue o plano anual do exercício de 2021:

Quadro 4- Plano Anual Exercício 2021 do CI do município do Norte do RS.

Mês	Auditorias, Inspeções e Recomendações
Janeiro	- Confecção do Relatório e Parecer sobre as contas do Prefeito Municipal, relativamente ao ano de 2020, conforme determina o art. 2º, inciso III, alínea “b” da Resolução de nº. 1099/2018 do TCE/RS. - MCI Executivo e Legislativo. - Inspeção da frota de veículos e máquinas, bem como verificação do cumprimento do Manual emitido pela UCCI para as Secretarias
Fevereiro	-Análise dos programas do PPA executados em 2020. - Análise dos Contratos envolvendo os resíduos sólidos, incluindo a coleta, destinação e transbordo, com análise do trabalho realizado pelas Comissões de Fiscalização. - Análise compras pandemia. - Análise do contrato da CORSAN.
Março	-Análise das receitas intergovernamentais. -Relatório relacionado aos gastos com saúde e educação previstos na resolução nº 1.099 do TCE/RS. - Auditoria contrato UPA.
Abril	- Auditoria dos recursos recebidos por entidades privadas através de parcerias com o Poder Público no ano de 2019/2020, com análise dos trabalhos realizados pelas Comissões de Monitoramento e Gestores das parcerias. - Análise do relatório final da comissão inventariante; -Análise do relatório final da comissão de avaliação e reavaliação de bens; -Confecção de relatório e parecer da Fundescar, Capsem e Previ relacionados ao exercício de 2020.
Maio	- Análise Contrato com o Hospital conveniado com o Município em análise, bem como da fiscalização realizada pelas Comissões designadas a fiscalização do mesmo. - MCI Executivo e Legislativo. - Análise do cumprimento do Decreto Executivo das horas extras (análise abrangendo todas as secretarias mesmo que de forma amostral). - Análise das transferências intergovernamentais;

	<ul style="list-style-type: none"> - Confecção do relatório e parecer das contas de gestão da CODECAR e ELETROCAR, conforme determina Resolução 1.099/2020. - Análise do processo de gestão para o ressarcimento das multas de trânsito;
Junho	<ul style="list-style-type: none"> - Auditoria das licitações: inexigibilidades, dispensas, tomadas de preços, concorrências e pregões relativos 2019/2020. - Câmara de Vereadores: Verificar o cumprimento dos limites de despesa do Poder Legislativo, a adequação dos controles internos relativos à folha de pagamento, ao patrimônio e às contratações públicas. - Análise dos cargos efetivos em desvio de função; - Inspeção do almoxarifado da Secretaria de Obras; - Inspeção na Farmácia Básica; - Ordem cronológica de pagamento
Julho	<ul style="list-style-type: none"> - Auditoria Departamento de Recursos Humanos, inclusive análise de todas as contratações do ano de 2019/2020 e análise das concessões de vale transporte. - Análise da arrecadação dos tributos próprios. - Análise das transferências intergovernamentais.
Agosto	<ul style="list-style-type: none"> - Dívida Ativa: Verificar se a administração da Dívida Ativa (inscrições, atualizações, cobranças e baixas) é realizada em conformidade com as normas em vigor. Frequência bimestral; - Bens Móveis: Verificar se estão sendo observadas as normas que regem o controle de bens móveis, em especial quanto ao inventário periódico e à distribuição e responsabilidades pela “carga” dos bens; - Análise da realização de protestos extrajudiciais. - Auditoria Departamento de Habitação; - Conciliações bancárias.
Setembro	<ul style="list-style-type: none"> - Regime Próprio da Previdência Social - Previ: analisar a gestão do regime. - MCI Executivo e Legislativo. - Auditoria dos Procedimentos Administrativos Especiais e Sindicâncias, relativos ao ano de 2019/2020. - Análise da gestão patrimonial; - Análise das transferências intergovernamentais.
Outubro	<ul style="list-style-type: none"> - Receita Pública: Verificar se os tributos municipais estão sendo lançados e cobrados de forma adequada, tempestiva e em conformidade com as normas tributárias gerais e específicas. - CAPSEM: Avaliar os controles internos da entidade, quanto aos aspectos de adequação e funcionalidade, visando a aferir os riscos e propor melhorias a serem implementadas pela autoridade. Analisar à folha de pagamento, patrimônio, contratações públicas. - Análise compras municipais, verificando realização de licitação, em caso de dispensa, se houve prévia pesquisa de preços. - Verificação da prestação de contas de diárias.
Novembro	<ul style="list-style-type: none"> - Análise dos Contratos envolvendo o transporte escolar. - FUNDESCAR: Avaliar os controles internos da entidade, quanto aos aspectos de adequação e funcionalidade, visando a aferir os riscos e propor melhorias a serem implementadas pela autoridade. Analisar à folha de pagamento, patrimônio, contratações públicas. - Transferências intergovernamentais: Verificar se foram realizados de forma regular os registros, as aplicações e as prestações de contas das transferências, legais ou voluntárias, realizadas e/ou recebidas de outras esferas governamentais, em função de acordos, convênios ou outros instrumentos.
Dezembro	<ul style="list-style-type: none"> - ELETROCAR: Avaliar os controles internos da entidade, quanto aos aspectos de adequação e funcionalidade, visando a aferir os riscos e propor melhorias a serem implementadas pela autoridade. Analisar à folha de pagamento, patrimônio, contratações públicas. - Iniciar levantamentos necessários para o encerramento do exercício e elaboração do Plano Anual de Trabalho para 2022.

Fonte: Controle Interno do Município do Norte do RS.

Por motivos de denúncias, a equipe do setor do controle interno precisou realizar ajustes no atual plano anual. Até o início do mês de Novembro de 2021, foi registrado dez denúncias recebidas através do site do Tribunal de Contas do Estado (TCE) e por telefone, sendo que nenhuma delas é referente ao imobilizado do município.

4.2.2 Auditoria do Imobilizado no Sistema de Controle Interno do município do Norte do RS

No município, o Sistema de Controle Interno realiza auditorias do imobilizado de forma bimestral. No ano de 2021, foi realizado até Novembro, nos meses de Janeiro, Abril, Junho, Agosto, Outubro, Novembro e será realizado também no mês de Dezembro. Portanto, no ano de 2021 as auditorias do imobilizado foram realizadas em oito meses, podendo verificar que foi de forma mensal.

Segundo informações do responsável do setor de controle interno é executado reavaliação de bens, verifica a depreciação contabilizada, a mensuração é seguindo a Portaria STN 548/2015, é realizado acompanhamento do inventário, conferência dos demonstrativos analíticos e sintéticos e verificação do interesse público nas aquisições realizadas pelo órgão. Bem como, o controle interno acompanha as rotinas do setor de patrimônio nos termos de transferência, responsabilidade, aplicação de etiquetas patrimoniais e entre outros processos.

Segundo Attie (2018) sobre os objetivos da auditoria do imobilizado, é preciso utilizar alguns procedimentos:

- Exame físico: verificar a existência física do bem;
- Confirmação: averiguar a realização da compra do bem;
- Documentos originais: analisar documentos das compras e vendas dos ativos, contratos, certificados e escrituras;
- Cálculo: examinar os cálculos de depreciação;
- Escrituração: verificar as contas do imobilizado, das despesas com reparos e manutenção;
- Investigação: análise detalhada da documentação de compras e vendas, escrituras e das contas relacionadas;
- Inquérito: averiguar as variações das contas do imobilizado, existência de obsoletos;
- Registros auxiliares: exame das fichas de cada item do ativo imobilizado, do razão analítico, dos mapas dos cálculos da depreciação;
- Correlação: verificar a correlação da depreciação com o resultado e com as contas de despesa com manutenção; e
- Observação: observar a classificação das contas aos princípios de contabilidade e verificar se há algum bem fora de uso.

No município, o controle interno realiza a auditoria do imobilizado, levando em conta o que é preciso ser auditado. Após expor no relatório as irregularidades, é posto as medidas saneadoras.

Através de entrevistas com o setor, foi verificado o processo de auditoria, após o setor de patrimônio repassar algumas informações referentes ao inventário do exercício de 2020, sendo que foi descrito algumas fragilidades:

- a) o inventário não possui um levantamento confiável, pelo fato de não ter sido realizado em todas secretarias do município, faltando a Secretaria da Administração e Gestão, Secretaria de Obras e Serviços Rurais e Secretaria Geral do Governo;
- b) não houve nenhuma medida adotada pelo setor de patrimônio aos bens que não foram encontrados, sendo um fator que demonstra má gestão do patrimônio público;
- c) não foi identificado inventário dos bens de consumo e bens imóveis.

A Unidade Central de Controle Interno repassou ao setor de Patrimônio algumas medidas corretivas, a fim de sanear essas fragilidades. Tais foram as seguintes: apresentar e encaminhar ao TCE RS o inventário dos bens permanentes, conforme Resolução nº 1.134/2020, no qual solicita a entrega até 30/03/2022; adotar medida para os itens não encontrados durante o inventário; realizar organização de Leilão Municipal dos bens inservíveis; e solicitação a Secretaria responsável pelo setor de patrimônio a acompanhar nas atividades executadas, pois não há rotinas de controle interno, sendo assim não respeitando datas de entrega de documentação a UCCI.

4.3 PROCEDIMENTOS E ROTINAS DO SETOR DE PATRIMÔNIO

O setor de patrimônio do município, é composto por dois servidores nomeados através de concurso público para escriturário. Conforme informações obtidas através de entrevista semi estruturada, o município possui 39.670 bens cadastrados no sistema de controle patrimonial, sendo que 754 destes, estão lotados na Secretaria da Fazenda e Arrecadação.

No setor, ocorre o cadastro de itens permanentes adquiridos ou recebidos em doação no sistema patrimonial; processo de etiquetar os bens; realização de baixa e leilão dos bens inservíveis; e encaminhamento de multas dos veículos pertencentes ao município. Segue abaixo descrições de algumas atividades realizadas no setor:

- Cadastro do item no sistema patrimonial: Após a entrega do item permanente ao setor respectivo, e o lançamento da nota fiscal no sistema, é realizado o cadastro no sistema

patrimonial deste item com os dados e informações relevantes, como por exemplo a taxa de depreciação;

- Processo de etiquetar: após o cadastro do item, é atribuído um número de patrimônio, no qual já possui uma etiqueta autoadesiva. Onde a mesma é colocada no bem, em um local de boa fixação e que seja facilmente visível. Nos casos em que pode ser facilmente removida, o número é escrito com caneta permanente. Se ocorrer a perda de uma etiqueta, ela é substituída por uma nova com o mesmo número patrimonial;
- Baixa e Leilão dos bens inservíveis: quando o bem se torna inservível, ele é armazenado em depósito mantido pelo setor até ser realizado o leilão, pois, não é possível realizar doação desses bens; e
- Transferência de item permanente entre setores: quando ocorre processo de transferência de um bem entre um setor e outro, é preenchido um documento chamado Termo de Transferência, no qual é informado o setor de origem e do destino, constando assinatura de ambos os responsáveis e de um servidor do setor de patrimônio.

No setor a única tarefa periódica que é realizada é o inventário anual, possuindo uma data limite para ser entregue, até dia 31 de março de cada ano, porém, foi informado que é entregue com atraso. A atividade de reavaliação foi iniciada no ano de 2020, entretanto não foi encerrada e a portaria não foi renovado no ano seguinte.

A maior parte das compras dos bens imobilizados pelo município é realizada por processo licitatório, quando o item a ser comprado não possuir em nenhuma Ata de Registro de Preço, é efetuado três orçamentos de empresas locais ou regionais, sendo que o menor preço é escolhido. Após o setor de Contabilidade emitir o empenho e informar o percentual de depreciação, é emitido a Ordem de Compra e enviado para o respectivo fornecedor, que deve entregar a mercadoria em até três dias, o que na prática não ocorre. O bem é entregue no setor que utilizará, juntamente da nota fiscal, o mesmo realiza a inserção no sistema, sendo interligada a Ordem de Compra. Em seguida, é entregue ao Setor de Patrimônio que integra as informações no sistema patrimonial e contábil, realizando a etiquetagem do item. Em relação a depreciação dos bens, é realizada pelo setor de Contabilidade, pelo método de cotas constante, ou seja, compreende em dividir o valor da aquisição do bem pelo tempo de vida útil, de forma automática pelo sistema.

4.3.1 Comissão de Avaliação do Imobilizado

A cada cinco anos, é designada através de portaria uma Comissão de Avaliação do Imobilizado temporária, sendo determinado o período de execução dos trabalhos, composto por um servidor de cada secretaria, onde três são técnicos (contador, mecânico engenheiro/arquiteto). O objetivo é equiparar os valores constantes no sistema patrimonial com o contábil. Possui uma rotina a ser seguida, onde consiste em ir aos demais setores, realizar a reavaliação do bem e preenchimento do laudo.

4.4 PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS REFERENTE AO ATIVO IMOBILIZADO CONFORME NBC TSP 07

O SCI do município do Norte do RS não possui, até o momento, uma rotina com checklist referente ao ativo imobilizado. Portanto, segue algumas sugestões consideradas adequadas pela literatura e pela NBC TSP 07, que regulamenta o tratamento contábil de um ativo imobilizado.

Reconhecimento: é o processo de inserir um bem ao imobilizado. Varia pelo órgão a forma de julgamento a ser utilizado. A NBC TSP 07 menciona que o custo do ativo é reconhecido se somente for presumível benefícios econômicos futuros para a entidade; e se o custo for mensurado de maneira confiável.

Mensuração: o bem deve ser mensurado pelo seu custo. Se for mensurado no momento do reconhecimento, deve-se levar em conta, os custos de compra acrescido dos impostos e tributos não recuperáveis e deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; custos atribuídos a colocação no local, e para que o mesmo fique em condições necessárias para funcionar; e custos relacionados a desmontagem e remoção do bem. Caso for mensurado após o reconhecimento, a entidade deve escolher o modo de mensuração, sendo o modelo de custo, onde é o custo do item menos o valor da depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas; ou o modelo reavaliação, que consiste em seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação menos a depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Depreciação: o próximo processo é a depreciação, que consiste em alocar o custo da obsolescência dos ativos imobilizados. Este processo é iniciado a partir do momento em que o bem entra em uso.

Evidenciação: É indispensável a divulgação das demonstrações contábeis do órgão, onde conforme a NBC TSP 07 (2017), deve inserir os critérios de mensuração utilizados, os métodos de depreciação, as taxas de depreciação, o valor contábil bruto e o valor da depreciação acumulada, e a conciliação do valor contábil no início e no final de cada período.

4.5 SUGESTÕES DE AUDITORIA DO ATIVO IMOBILIZADO

Conforme anteriormente dito, o controle interno município não possui uma rotina de auditoria referente ao ativo imobilizado, portanto segue como sugestão um checklist levando em consideração a NBC TSP 07 (2017) e Attie (2018):

Quadro 5- Checklist para Auditoria do Ativo Imobilizado

CHECKLIST PARA AUDITORIA DO ATIVO IMOBILIZADO					
Item	Descrição Do Processo	Sim	Não	Data Verificação	Observação
1	Verificação da existência física do bem.				
2	Verificação do bem no setor de lotação correspondente.				
3	Verificação da etiqueta patrimonial.				
4	Verificação do Termo de Transferência (se for o caso).				
5	Exame da realização da compra.				
6	Análise dos documentos originais: <ul style="list-style-type: none"> • Solicitação de Compra; • Autorização de Compra; • Nota de Empenho; • Ordem de Compra; • Nota Fiscal; • Contratos (se for o caso); • Certificados (se for o caso); e • Escrituras (se for o caso). 				
7	Verificação do uso adequado em relação a métodos usados no registro.				
8	Verificação dos registros patrimoniais.				
9	Verificação dos registros contábeis.				
10	Análise dos cálculos de depreciação.				
11	Análise dos saldos de despesas com reparos e manutenção.				
12	Investigação das variações nos saldos do imobilizado.				
13	Análise da ficha do bem e do razão analítico.				
14	Correlação do saldo da depreciação com saldos de despesas com reparo e manutenção.				
15	Verificação do uso adequado das contas contábeis em relação aos princípios.				

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

No item 1, 2 e 3, o controle interno irá respectivamente, verificar a existência do bem de forma física, se está localizado no respectivo setor de lotação, e averiguar a etiqueta

patrimonial. No item 4, será usado no caso do bem estiver sido transferido de um setor para o outro, sendo necessário verificar o Termo de Transferência.

Conforme o item 5, o CI deverá realizar um exame básico da compra no sistema. Já no item 6, será preciso analisar detalhadamente todos os documentos originais do processo de compra, ou seja, desde a solicitação de compra até a nota fiscal, ou se for o caso, escrituração.

O setor de contabilidade e de patrimônio realizam os primeiros registros do permanente, portanto no item 7, é observado qual o método de reconhecimento, mensuração, reavaliação e depreciação utilizado pelos setores. Seguindo, é verificado os registros patrimoniais e contábeis, conforme item 8 e 9, respectivamente. Outro ponto de extrema importância para a auditoria do imobilizado, de acordo com o item 10, é realizado a análise dos cálculos da depreciação. Na possibilidade do bem possuir despesas com reparo ou manutenção, é preciso verificar os saldos no item 11. Ainda no setor contábil, o item 12, devesse ser investigado as variações encontradas nos saldos das contas do imobilizado estão em conformidade, ou seja, se um bem foi dado baixa, esta movimentação no razão contábil está de maneira correta.

No item 13 e 14, é verificado nesta ordem, o razão analítico de cada grupo do imobilizado juntamente com as fichas patrimoniais, e realizado a correlação dos saldos das contas de despesas com reparos e/ou manutenção com o saldo da depreciação. E o último item, é verificado se as contas utilizadas pelo setor contábil, está adequado em relação aos princípios e normas.

Porém, conforme Attie (2018), é necessário inserir uma rotina de procedimentos aos setores, para que os dados sejam de total confiança e para possuírem padronização dos processos. Sendo assim, segue sugestões de rotinas, para saneamento das fragilidades encontradas:

- Local de entrega: a entrega do bem deve ser feita ao setor de patrimônio, onde já realiza o processo de etiqueta, e a inserção e interligação da nota fiscal no sistema a Ordem de Compra, somente após é entregue ao setor de lotação;
- Ficha patrimonial: todo bem deve possuir uma ficha patrimonial contendo todas as suas informações detalhadas, como por exemplo, nota de empenho, descrição do bem, número patrimonial, setor de lotação, percentual de depreciação, data de aquisição, valor contábil, valor justo, data de garantia e saldos atualizados da conta de depreciação acumulada;
- Registro contábil: após a nota fiscal ser incluída no sistema, o setor de contabilidade deve realizar o registro contábil dentro do determinado período e iniciar o processo de depreciação, não havendo atrasos;

- Processo de reavaliação: realizar de forma anual o processo de reavaliação dos bens patrimoniais;
- Inventário anual: exigir a entrega na data correta do setor de patrimônio o inventário anual; e
- Testes de recuperabilidade: conforme a NBC TSP 07, é necessário realizar a redução ao valor recuperável, processo pelo qual a entidade se assegura que o valor contábil líquido de um ativo não seja superior ao valor recuperável.

4.6 TESTES DE AUDITORIA DO IMOBILIZADO

Referente a testes de auditoria do imobilizado, foi realizada inspeção física de alguns itens do município, procedimento no qual obtém evidência da existência de ativos, através de análise de registros e exame físico. A Secretaria da Fazenda e Arrecadação instituiu-se como população e a amostra é considerada estatística, onde foi selecionado de forma aleatória três bens. O checklist utilizado foi o mesmo sugerido para a UCCI, segue abaixo os resultados obtidos:

Quadro 6- Teste de Auditoria – Informações do bem

INFORMAÇÕES DO BEM				
Descrição do bem	Setor de lotação	Número de patrimônio	Termo de Transferência (se for o caso)	Data aquisição
Armário Mdf 2 Portas 90x70x40cm	Departamento de Compras	37628	-	22/06/2020
Gaveteiro Móvel 3 Gavetas	Departamento de Compras	37629	-	22/06/2020
Forno Micro-ondas 20 Litros	Departamento de Contabilidade	38642	-	30/03/2021

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Quadro 7- Teste de Auditoria – Inspeção Física

INSPEÇÃO FÍSICA			
Descrição do bem	Setor de lotação	Etiqueta	Data de Etiquetação
Armário Mdf 2 Portas 90x70x40cm	Departamento de Compras	Sim	24/06/2020
Gaveteiro Móvel 3 Gavetas	Departamento de Compras	Sim	24/06/2020
Forno Micro-ondas 20 Litros	Departamento de Contabilidade	Sim	30/03/2021

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Quadro 8- Teste de Auditoria – Informações da Compra

INFORMAÇÕES DA COMPRA					
Descrição do bem	Solicitação de Compra	Autorização de Compra	Nota de Empenho	Ordem de Compra	Nota Fiscal
Armário Mdf 2 Portas 90x70x40cm	58643/2020	421183/2020	10304/2020	421489	654
Gaveteiro Móvel 3 Gavetas	58643/2020	421183/2020	10304/2020	421489	654
Forno Micro-ondas 20 Litros	65391/2021	445950/2021	5090/2021	452850	957

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Quadro 9- Testes de Auditoria – Depreciação

DEPRECIÇÃO			
Descrição do bem	Vida Útil	Valor Residual (%)	Depreciação Anual (%)
Armário Mdf 2 Portas 90x70x40cm	10	10	10
Gaveteiro Móvel 3 Gavetas	10	10	10
Forno Micro-ondas 20 Litros	10	10	10

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Tabela 1- Testes de Auditoria – Cálculos de Depreciação

CÁLCULOS DEPRECIÇÃO (SETEMBRO DE 2021)						
Descrição do bem	Início da Depreciação	Valor Aquisição	Valor Depreciável	Valor Depreciado	Valor Residual	Valor Atual
Armário Mdf 2 Portas 90x70x40cm	30/06/2020	R\$ 239,35	R\$ 215,42	R\$ 28,64	R\$ 23,93	R\$ 210,71
Gaveteiro Móvel 3 Gavetas	30/06/2020	R\$ 214,77	R\$ 193,30	R\$ 25,76	R\$ 21,47	R\$ 189,01
Forno Micro-ondas 20 Litros	31/03/2021	R\$ 440,00	R\$ 396,00	R\$ 23,10	R\$ 44,00	R\$ 416,90

Fonte: Elaborado pela autora (2021).

Após o levantamento de informações sobre os três itens permanentes, pode se perceber com a inspeção física que os bens estão fisicamente lotados no setor exato e possuindo a referida etiqueta. Na verificação dos cálculos de depreciação, foi constatado que os bens estão sendo depreciado conforme informado, pelo método cotas constantes, e que os valores estão corretos.

Entretanto, o processo do bem ser etiquetado, não ocorre simultaneamente no momento do recebimento do item. Desta maneira, permanece ao setor de patrimônio a sugestão do recebimento de todos os itens permanentes, e antes da transferência ao respectivo setor, inserir a etiqueta, pois assim o bem não se mantém sem identificação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

A presente pesquisa propôs analisar a importância das rotinas do controle interno sobre o ativo imobilizado da Secretaria Municipal da Fazenda e Arrecadação do município do Norte do RS, tendo como referência a Norma Brasileira de Contabilidade TSP 07 do Ativo Imobilizado. Para isso, foi verificada a existência de rotinas estabelecidas pelo CI em relação aos bens patrimoniais, e se são realizados procedimentos de auditoria. Assim como, averiguou-se os processos utilizados pelo setor patrimônio sobre o registro dos itens. Visto que, não há rotinas pré-estabelecidas, foi criado um checklist, como sugestão ao setor de controle interno, de modo em que haja padronização nas auditorias. Por fim, realizou-se testes de auditoria em itens selecionados de forma aleatória, da Secretaria da Fazenda e Arrecadação.

Os resultados evidenciam a relevância das rotinas dos setores, sendo monitorados pelo controle interno. Em destaque o imobilizado do município, pode ser visto que o controle patrimonial do município contém falhas, podendo acarretar falta de qualidade e credibilidade dos valores publicados nas Demonstrações Contábeis. Da mesma forma, alguns processos por não seguirem um plano cronológico, são finalizados com distorções.

Entretanto, pode ser notado que houve a iniciativa de melhoria, por consequência de um apontamento do TCE - RS, onde iniciaram os processos de depreciação a partir do ano de 2019, e a formação de uma Comissão de Avaliação dos Bens Imobilizados.

Os objetivos da pesquisa foram alcançados com êxito, sendo possível verificar que a importância do SCI é fundamental para um controle patrimonial de qualidade e a geração de Demonstrações Contábeis de confiança, sendo possível realizar a tomada de decisões de maneira coerente.

O estudo referente ao ativo imobilizado público é um assunto que aborda diversos outros tópicos de extrema importância. Tal como, os processos após a compra como o teste de *impairment*, procedimento no qual sinaliza se há um bem com valores superavaliados na contabilidade. Portanto permanece como sugestão de próximos estudos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo: Atlas, 2017.

ALVES, Aline. **Contabilidade pública avançada**. Porto Alegre: Sagah, 2017.

ARRUDA, Daniel; PAIXÃO, Inaldo. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

ASSUMPÇÃO, Marcio José. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Curitiba: Intersaberes, 2012.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2018.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem objetiva e didática**. São Paulo: Atlas, 2021.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2015.

CARDOSO, Ricardo Lopes. et al. **Contabilidade geral: introdução à contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2013.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2018.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, ed. 4, ago 2007. Disponível em: https://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF. Acesso em: 16 de outubro de 2021.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, de 23 de setembro de 2016**. Aprova a NBC TSP Estrutura Conceitual. 2016. Disponível em: <<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2021.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, de 22 de setembro de 2017**. Aprova a NBC TSP 07 Ativo Imobilizado. Disponível em: <<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 27: Ativo Imobilizado**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2019.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2019.

GONÇALVES, Guilherme Corrêa. et al. **Controladoria pública**. Porto Alegre: Sagah, 2020.

GUEDES, Álvaro Martim; SILVÉRIO, João Paulo. **Contabilidade Pública: inovações, aplicações e reflexos**. Curitiba: Intersaberes, 2016.

IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). Informações e dados municipais. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rs/carazinho>. Acesso em: 06 de novembro de 2021.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2015.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2016.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 2018.

MATTOS, João Guterres de. et al. **Auditoria Pública**. Porto Alegre: Sagah, 2017.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária**. São Paulo: Atlas, 2018.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. São Paulo: Saraiva, 2018.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

STN (Secretaria do Tesouro Nacional). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, de 18 de dezembro de 2018: 8ª edição. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 23 de maio de 2021.