



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

HELENA GABRIEL FERREIRA DE FREITAS

**DEPRECIÇÃO DOS BENS TANGÍVEIS DE UM ENTE PÚBLICO: UM ESTUDO
DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO**

Natal/RN
2015

HELENA GABRIEL FERREIRA DE FREITAS

**DEPRECIÇÃO DOS BENS TANGÍVEIS DE UM ENTE PÚBLICO: UM ESTUDO
DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO**

Monografia apresentada à Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. MSc. Fábiana Jaiany
Viana de Souza.

Natal/RN

2015

F862d Freitas, Helena Gabriel Ferreira de

Depreciação dos bens tangíveis de um ente público: um estudo de caso em uma instituição de ensino / Helena Gabriel Ferreira de Freitas. – Natal, 2015.

f 53.

Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis). – Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

1.Contabilidade – Monografia. 2. Contabilidade Pública.3.Normas de Contabilidade.4. Controle Patrimonial.I. Título.

CDU: 657.47(043)

HELENA GABRIEL FERREIRA DE FREITAS

Monografia apresentada à Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: ____ / ____ / ____

BANCA EXAMINADORA

Profª. MSc. Fábيا Jaiany Viana de Souza - Orientadora
Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN

Prof. MSc. Raimundo Marciano de Freitas Neto
Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN

Prof. Dr. Clayton Levy Lima de Melo
Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN

À minha Orientadora, Prof^ª. MSc. Fábiana
Jaiany Viana de Souza, pelo incentivo e pelas
vezes que fez com que eu acreditasse em mim
e continuasse o trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter traçado uma vida perfeita para mim.

À Mainha e a Tio Pedro pela confiança e ao irmão mais amado do mundo pelo apoio dado.

À Gilberto Junior pela companhia.

À Larissa Nunes pelos incentivos.

À minha Orientadora, Prof^ª. MSc. Fábila Jaiany Viana de Souza, pela confiança, pelo comprometimento, além de todo o suporte prestado na realização deste trabalho, que foi primordial para que alcançasse o êxito.

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo verificar os procedimentos adotados pelo Setor de Contabilidade de uma instituição pública de ensino superior para implantar a depreciação, advindos da obrigatoriedade de seu registro conforme a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.9 – Depreciação. A metodologia utilizada foi um estudo de caso, quanto aos objetivos este estudo é caracterizado como pesquisa descritiva e com relação aos procedimentos esta pesquisa possui as características de pesquisa documental e pesquisa bibliográfica. Como resultado foi constatado que a IFES estudada implantou a depreciação para todos os bens móveis da instituição, porém, durante o processo não realizou o levantamento do inventário físico para averiguar a existência e estado de uso dos bens registrados no patrimônio da instituição. Além disso, observou-se que para alguns itens do patrimônio da instituição o processo para a realização do ajuste a valor recuperável, não foi baseado em testes técnicos nem em avaliações das condições dos bens, tendo sido apropriada a depreciação acumulada como se esta estivesse sendo realizada desde a compra do bem.

Palavras-chave: Implantação; Contabilidade Pública; Depreciação; Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; Controle Patrimonial.

ABSTRACT

This study aimed to verify the adopted procedures by the Accounting Department of a public university to deploy depreciation, arising from the requirement to its registry, according to the Brazilian Accounting Standard Applied to the Public Sector 16.9 - Depreciation. The methodology used was an event study. To accomplish the objectives, this study is characterized as descriptive, and in relation to the procedures, this research has documentary characteristics and literature studies. As a result, it was found that the analyzed public university implemented depreciation for all mobile assets of the institution, however, during the process it did not make the lifting of the physical inventory to ascertain the existence and condition of use of registered property in the institution patrimony. Furthermore, it was observed that for some items of the institution's heritage, the process for performing the impairment adjustment was not based on technical tests or goods conditions assessments, the earlier accumulated depreciation was used to adjust the goods with their current values.

Key words: Implantation; Public Accounting; Depreciation; Brazilian Accounting Standard Applied to the Public Sector; Asset Control.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público	18
Quadro 2 -	Posição Patrimonial em 2010	42
Quadro 3 -	Posição Patrimonial em 2011	42
Quadro 4 -	Posição Patrimonial em 2012	43
Quadro 5 -	Posição Patrimonial em 2013	43
Quadro 6 -	Posição Patrimonial em 2014	43
Quadro 7 -	Percentual da Depreciação Acumulada em relação ao Imobilizado	44
Quadro 8	Crescimento da Depreciação Acumulada	44

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Vida útil por classe contábil	25
Tabela 2	Valor residual por classe contábil	26
Tabela 3	Quotas de Depreciação - métodos das quotas constantes	28
Tabela 4	Quotas de Depreciação - método das somas dos dígitos	29
Tabela 5	Quotas de Depreciação – métodos das unidades produzidas	30
Tabela 6	Bens adquiridos anteriores a 2010 soma dos parâmetros de referência específica	39
Tabela 7	Bens adquiridos em 2010	40
Tabela 8	Bens adquiridos posteriores a 2010	40

LISTA DE SIGLAS

BANT	Base Aérea de Natal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	International Federation of Accountants
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DCF	Departamento de Contabilidade e Finanças
DMP	Departamento de Materiais e Patrimônio
FIPE	Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas
NBCASP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica aplicada ao Setor Público

SUMÁRIO

1	CONTEXTO E APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA.....	12
1.1	OBJETIVOS.....	13
1.1.1	Objetivo Geral.....	13
1.1.2	Objetivos Específicos.....	13
1.2	JUSTIFICATIVA.....	14
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	15
2.1	CONTABILIDADE.....	15
2.2	PATRIMÔNIO PÚBLICO.....	20
2.3	DEPRECIAÇÃO.....	23
2.3.1	Fatores que Influenciam a Depreciação.....	24
2.3.1.1	Vida Útil.....	24
2.3.2	Valor Residual.....	26
2.3.3	Métodos.....	27
2.4	ESTUDOS ANTERIORES.....	31
3	METODOLOGIA.....	34
3.1	TIPOLOGIAS DA PESQUISA.....	34
3.2	INTRUMENTO E PROCESSO DE COLETA DE DADOS.....	34
4	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	36
4.1	PERFIL DA INSTITUIÇÃO.....	36
4.2	PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO.....	37
4.3	ANÁLISE DOS DADOS.....	41
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
	REFERÊNCIAS.....	48

1 CONTEXTO E APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA

A contabilidade tem passado por uma fase de convergência internacional ao longo dos últimos anos, o que permitiu que essa ciência social buscase harmonizar as normas contábeis existentes no Brasil com aquelas utilizadas em outros países. Essa convergência visa à centralização e uniformização do seu processo de produção, bem como facilitar a interpretação e a compreensão das demonstrações contábeis por acionistas, credores, investidores e demais usuários das informações contábeis que estivessem em qualquer localidade do mundo.

No Brasil, a Lei das Sociedades Anônimas, nº 6.404, de 1976, sofreu alterações em determinados dispositivos pela Lei nº 11.638, de 2007, aderindo à convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi o responsável pela reforma contábil brasileira, órgão composto por entidades importantes, entre elas o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Banco Central do Brasil (BACEN).

Acompanhando essas mudanças do cenário contábil e a crescente demanda da sociedade por conhecimento, transparência e controle na Administração Pública, foi editada a Portaria nº 184/2008, pelo Ministério da Fazenda, determinando o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais publicadas pela International Federation of Accountants (IFAC) às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Assim sendo, o CFC, por meio do Grupo Assessor, editou o conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) que contemplam conceitos, procedimentos e técnicas contábeis essenciais para o atendimento das novas demandas sociais por um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade da Administração Pública.

As NBCASPs foram editadas dando maior ênfase ao patrimônio público, que é o conjunto de direitos e bens, avaliáveis em moeda corrente, das entidades do setor público e suas obrigações, sendo sujeito às variações e mutações geradas pela movimentação dos recursos públicos para geração dos diversos serviços oferecidos pelo governo.

Introduzida pelas NBCASPs, a obrigatoriedade do registro da depreciação no setor público brasileiro, através da NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, busca evidenciar nas demonstrações contábeis, o patrimônio público com informações mais

condizentes com a real posição patrimonial de cada ente. Com esse fim, estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.

O registro da depreciação só era realizado quando da alienação do bem, quando se instalava uma comissão para avaliar o bem e estabelecer um teto mínimo para os lances em leilões. Com a introdução da NBC T 16.9, o registro da depreciação deve ser realizado periodicamente, refletindo numa variação patrimonial diminutiva independente da execução orçamentária, que tem como objetivo reconhecer a perda do valor dos elementos do ativo imobilizado, seja por desgaste pelo uso, seja pela obsolescência ou a ação da natureza durante sua vida útil.

Diante desse contexto, emerge a seguinte questão: Quais foram os procedimentos adotados pelo Setor de Contabilidade de uma instituição pública de ensino superior para implantar a depreciação, conforme a NBCASP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do presente estudo é identificar os procedimentos adotados pelo Setor de Contabilidade de uma instituição pública de ensino superior para implantar a depreciação conforme a NBCASP 16.9 – Depreciação.

1.1.2 Objetivos Específicos

Visando alcançar o objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- a) descrever a sistemática adotada para registro da depreciação;
- b) apresentar a contabilização da depreciação na evidenciação patrimonial de alguns itens depreciados;
- c) verificar se os procedimentos adotados pelo ente público pesquisado estão em conformidade com o estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1.2 JUSTIFICATIVA

A crescente demanda da sociedade por conhecimento, transparência e controle nas diferentes instâncias da Administração Pública, acentua o controle social, e, conseqüentemente, as informações sobre as aplicações dos recursos públicos necessitam ser fidedignas para servir de suporte à avaliação da gestão pública.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é um instrumento de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas para os cidadãos, sendo as demonstrações contábeis a representação do patrimônio público, de forma justa e adequada da movimentação e aplicação de recursos públicos, materializando a conduta ética da gestão e a obrigação dos gestores públicos de prestar contas.

Nesse contexto, espera-se que as demonstrações contábeis exponham informações condizentes com a realidade do patrimônio público, devendo atender aos princípios contábeis e procedimentos recentemente estabelecidos nas NBCASPs, que visam à melhoria na informação contábil.

A obrigatoriedade do registro da depreciação, no âmbito da Administração Pública, é uma das mudanças trazidas pelas NBCASPs, que melhora a informação contábil, sendo o patrimônio público mais bem representado nas demonstrações contábeis, visto o reconhecimento da redução de valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

A relevância deste estudo pode ser justificada pela necessidade de uma discussão conceitual e acadêmica de temas relacionados à contabilidade do setor público, tendo em vista as mudanças trazidas pela convergência das normas IFAC e CFC.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE

A Contabilidade é conhecida como sendo a linguagem universal dos negócios, usada para atividades de reconhecimento, mensuração, registro e controle dos fatos que alteram de maneira qualitativa ou quantitativa o patrimônio das entidades, gerando informações que servem para embasar a tomada de decisão de seus usuários. Por ser uma ciência classificada como ciência social, é adaptável ao ambiente onde está inserida, e as mudanças que ocorrem nas diversas áreas de conhecimento com as quais se relaciona: Direito, Economia e Finanças, o que exige uma constante atualização de seus princípios e regras, em virtude das alterações ocorridas em sua realidade.

Conforme discutido por Holanda Ferreira (2004), a contabilidade tem como premissa básica a sistematização e interpretação de fatos contábeis das entidades, com o objetivo de fornecer informações para a tomada de decisão dos administradores. De maneira simplificada, pode-se dizer que tal ramo da ciência contábil busca o registro de valores auferidos através de receitas ou despesas, com a finalidade de mensurar o resultado dessas transações. A evolução das sociedades, entre outras necessidades da gestão pública. Assim, como o desejo de um outro olhar sobre essas transações tornou-se cada vez mais latente o interesse por prestação de contas. Dessa forma, a mensuração do resultado não era suficiente, era necessário que a população soubesse para onde estavam sendo destinados tais recursos. Assim, a contabilidade tornou-se uma ferramenta utilizada para controlar e acompanhar as ações e políticas públicas.

Essa evolução conceitual não foi diferente da ocorrida no Brasil, onde a contabilidade enquanto ciência teve seu surgimento associado à vinda da família real portuguesa para o Brasil, por volta do ano de 1530. Em virtude do crescimento das despesas públicas e da renda dos estados e da busca por uma estrutura fiscal, foi criado o Tesouro Nacional e Público, com o Banco do Brasil. O Tesouro Nacional e Público era constituído de um procurador fiscal, um contador e um inspetor geral, que eram os servidores designados para realizar todas as movimentações financeiras dentro de tal instituição.

A escrituração contábil tornou-se obrigatória a partir de 1808, e esses registros somente poderiam ser realizados por profissionais que estudassem aulas de comércio. No ano de 1869, a profissão de contador foi oficialmente reconhecida, e instituída através do Decreto Imperial nº 4.475. Na década de 1950, a entrada de indústrias norte-americanas no país influenciou a contabilidade a realizar a padronização de suas normas de registros contábeis,

originando assim os princípios contábeis. No ano de 1964, foi instituída a Lei nº 4320, que estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração de orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios.

A Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, que norteia a contabilidade governamental, é empregada pelos órgãos públicos e entidades administrativas, já que estes utilizam os recursos públicos, e também, para os atos praticados pelos gestores públicos, sejam de natureza administrativa, orçamentária ou patrimonial. Constitui-se uma ferramenta para gestão, controle e defesa do patrimônio público, visto que trata da escrituração do orçamento público, da previsão de receita e fixação de despesas dentro do limite autorizado para o exercício, como também da execução orçamentária e financeira das entidades públicas.

Assim, pode-se dizer que, em conformidade às Normas Gerais do Direito Financeiro, a Contabilidade Governamental controla a execução orçamentária, tratando tanto das modificações do patrimônio quanto das receitas arrecadadas e das despesas realizadas; analisa as operações de crédito; e pratica o controle interno através da escrituração contábil. Para Angélico (2009, p. 107): “Contabilidade Pública é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”.

Segundo Araújo e Arruda (2004), a contabilidade governamental, também chamada de contabilidade pública, é direcionada para os entes da Administração Pública, tratando do registro, controle e demonstração dos fatos que influenciam a situação financeira, orçamentária e patrimonial das entidades administrativas. Dessa forma, é “uma das subdivisões da contabilidade aplicada, que tem como campo de atuação a Pessoa Jurídica de Direito Público.” (SLOMSKI, 2001, p. 20). Essa definição é reforçada por Angélico (1995), ao discorrer que a contabilidade pública corresponde ao ramo da ciência contábil que atua no setor público utilizando as técnicas de registros e apurações contábeis consoante as normas gerais do Direito Financeiro.

O CFC (2008) define a contabilidade governamental como uma especialidade da Ciência Contábil que utiliza, durante o processo de elaboração de informações, os princípios e as normas contábeis destinados à gestão patrimonial das instituições públicas, fornecendo aos seus usuários informações sobre os resultados obtidos e sobre os aspectos referentes à execução orçamentária e financeira do patrimônio da entidade, assim como gera informações para o processo de tomada de decisão e para a prestação de contas das entidades públicas.

Kohama (2003) explica que a complexidade de tal ramificação contábil pode ser justificada pelo fato de que a contabilidade pública não é, somente, responsável pela

escrituração contábil, mas também, é fundamental para observação dos atos e fatos da execução orçamentária, financeira e patrimonial das entidades, permitindo que seja realizado o controle e acompanhamento de todos os registros de cada unidade.

O campo de aplicação da Contabilidade Governamental envolve as esferas federal, estadual, distrital e municipal, compreendendo tanto os órgãos públicos da Administração Direta quanto as entidades administrativas da Administração Indireta. Segundo Kohama (2003), e reforçada por Silva, essa ramificação do campo da contabilidade é uma das mais complexas, pois visa coletar, registrar, interpretar e analisar os fenômenos que impactam nas situações financeiras, orçamentárias e patrimoniais das entidades públicas. A contabilidade nas instituições está organizada de modo a possibilitar o acompanhamento dos fatos durante toda a execução orçamentária, além de permitir a evidenciação da composição patrimonial, a mensuração dos custos dos serviços, a elaboração dos balanços públicos gerais e a interpretação e avaliação dos resultados obtidos.

A Contabilidade Governamental tem como objeto de estudo o patrimônio entidades das públicas, o orçamento e os atos praticados pelo gestor público, que, potencialmente, possam realizar alterações qualitativas ou quantitativas no patrimônio. Ela fornece suporte para elaboração das demonstrações contábeis das pessoas jurídicas de direito público e das entidades a elas vinculadas e tendo como finalidade gerar informações para o processo de tomada de decisão dos administradores públicos e prestar contas à população referentes à destinação dos recursos arrecadados CFC (2008).

A necessidade de uma padronização entre as normas contábeis internacionais foi uma exigência que deveu-se à integração dos mercados e ao desejo dos investidores de diferentes países. No Brasil, tal convergência foi discutida no Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que criou o Comitê Gestor de Convergência, por meio da Resolução CFC n 1.103, de 28 de setembro de 2007, com a finalidade de elaborar medidas para possibilitar a harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade.

O órgão com competência para emitir as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, conhecidas como International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), é a International Federation of Accountants (IFAC), criada em 1977, que visa prestar serviço ao interesse público; fortalecendo a profissão de contabilidade mundialmente; contribuindo para a ampliação de economias internacionais, com a incorporação de critérios e padrões de alta qualidade profissional, por meio da convergência internacional de normas (IFAC, 2009).

As diretrizes de harmonização englobam a convergência das normas contábeis brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards). Um dos pontos mais relevantes das alterações ocorridas na contabilidade governamental é a mudança do enfoque contábil, anteriormente focado, apenas, no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, priorizando o regime de competência para os registros dos fatos contábeis.

Objetivando contribuir para a convergência das normas brasileiras de contabilidade pública com as normas internacionais, o Ministério da Fazenda editou a Portaria MF nº 184, de 25/08/08. Essa portaria trata sobre os aspectos a serem visualizados pela área pública com relação aos procedimentos, práticas, elaboração e evidenciação das demonstrações contábeis, de maneira a torná-los convergentes às do IPSAS e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. Complementada pelo Decreto nº 6.976/2009, que estabelece as atividades, finalidades, organização e competências do Sistema de Contabilidade Federal. (STN, 2012).

Diante da convergência foram publicadas 11 normas direcionadas para o setor público, as quais podem ser observadas no quadro abaixo:

Quadro 1 - Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

NBC T SP	TÍTULO	ABRAGÊNCIA
16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação	A conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
16.2	Patrimônio e sistemas contábeis	O conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.
16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	As bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.
16.4	Transações no setor público	Conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.
16.5	Registro contábil	Critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam

		vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.
16.6	Demonstrações contábeis	As demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.
16.7	Consolidação das demonstrações contábeis	Conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.
16.8	Controle interno	Referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.
16.9	Depreciação, amortização e exaustão	Critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.
16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público	Critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.
16.11	Sistema de informação de custos do setor público	A conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentados, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Fonte: Elaboração própria, com base nas Resoluções CFC nº 1.128/2008 a 1.137/2008; 1.268/2009; 1.366/2011.

2.2 PATRIMÔNIO PÚBLICO

O patrimônio público compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda, das entidades que compõem a Administração Pública (KOHAMA, 2006).

A NBC TSP 16.1 apresenta o conceito de patrimônio público com mais ênfase a contabilidade patrimonial, caracterizando os direitos e bens, assim sendo, conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Para Bezerra Filho (2008), o Patrimônio Estatal deve ser analisado sob dois aspectos: qualitativo e quantitativo. O aspecto qualitativo não indaga o valor dos bens, mas a sua qualidade funcional, isto é, as formas e composições qualitativas que podem adquirir na instituição, procurando estabelecer a composição que melhor concorra para alcançar seus afins com a máxima economicidade e produtividade (SILVA, 2009).

Assim, temos que o patrimônio é o conjunto dos elementos que o compõem: os bens, valores, créditos e obrigações.

O aspecto quantitativo é conceituado como um fundo de valores à disposição de uma entidade, em determinado momento e cujos elementos são avaliados com a mesma unidade de medida, a fim de que possam se reduzir a uma única expressão numérica.

Então, sob o aspecto quantitativo, o patrimônio é o agrupamento dos seus vários componentes nos três elementos básicos da equação patrimonial ($\text{Ativo} - \text{Passivo} = \text{Saldo Patrimonial}$), avaliados monetariamente.

Analisando o patrimônio detalhadamente, sob o aspecto qualitativo, temos a classificação quanto ao critério jurídico e ao contábil. Sob o critério jurídico, o Código Civil Brasileiro, segundo o art. 98, divide os bens em públicos e particulares, e considera como bens públicos:

- I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
- II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;
- III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Os bens de uso comum, segundo sua formação, podem ser classificados em naturais, são aqueles que não absorveram ou absorvem recursos públicos, como rios, mares, praias,

baías, lagos etc., e os artificiais, que correspondem aos bens cuja existência demanda a intervenção humana e recursos públicos, como ruas, praças, estradas etc.

Então, os bens de uso comum são destinados ao uso de todos, independentemente de qualquer ato de autorização, sendo inalienáveis, impenhoráveis e imprescritíveis, ou seja, não podem ser vendidos livremente, não podem ser dados em garantia judicial, nem ser usucapidos. Além disso, os bens de uso comum quando naturais não são inventariados, nem avaliados, logo, não são contabilizados como Ativo, já os artificiais são contabilizados no ativo e incluídos no patrimônio da instituição.

Os bens de uso especial, segundo Bezerra Filho (2008) são os destinados ao uso das repartições públicas, como instrumentos do Estado para a prestação de serviços à comunidade – hospitais, museus, bibliotecas, instalações militares, residências oficiais, prédios escolares, prédios administrativos, com seus mobiliários e/ou equipamentos etc.

Assim sendo, os bens de uso especial, ou do patrimônio administrativo, conforme Silva (2009), são contabilizados no ativo, inventariados e avaliados, sendo inalienáveis quando empregados no serviço público e enquanto conservarem essa condição.

Os bens dominicais são os bens do Estado que não estão ligados a algum uso específico, sendo eles os terrenos públicos, os bens declarados inservíveis e os prédios desativados. Assim como os bens de uso especial, estes são contabilizados no ativo, inventariados e avaliados, dão e podem produzir renda, e podem ser alienados nos casos e na forma que a lei estabelecer.

Ainda sob o critério jurídico, os bens patrimoniais públicos podem ser classificados em bens móveis e imóveis. Segundo Silva (2009), os bens móveis são suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. E os bens imóveis, são o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente, além dos direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram e os direitos à sucessão aberta.

O critério contábil adotado pela NBC TSP 16.2, classifica os elementos patrimoniais, considerando a segregação, em circulante e não circulante, baseado em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade. De acordo com essa norma, os ativos devem ser classificados como circulante quando estiverem disponíveis para realização imediata ou tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte. Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

São exemplos de Ativo Circulante, desde que atendam os critérios exigidos, os bens numerários, bens de consumo, bens de renda e valores a receber. E no Ativo Não Circulante,

são incluídos os demais itens do ativo cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa, como os bens de uso, bens de renda e valores a receber.

Os passivos, conforme a norma, devem ser classificados como circulante quando corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte ou corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade pública for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade. Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

Em conformidade com a classificação do passivo circulante, temos a dívida fundada que normalmente tem origem nas atividades operacionais decorrentes da execução orçamentária, envolvendo os restos a pagar, o serviço da dívida a pagar, bem como os depósitos de terceiros e os débitos de tesouraria. Já no passivo não circulante tem-se as responsabilidades que dependem de autorização orçamentária para serem pagas, como a dívida fundada ou consolidada, contratos de empréstimos a longo prazo e confissão de dívida.

O aspecto quantitativo, no qual o patrimônio é visto como um fundo de valores, abrange o ativo, passivo e patrimônio líquido. Conforme a NBC TSP 16.2, ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços e passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

O patrimônio líquido ou saldo patrimonial, é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. Pode ser classificado, de acordo com o resultado, em ativo líquido, quando o ativo for maior que o passivo; em passivo a descoberto, quando o passivo for maior que o ativo; e em nulo, quando o ativo é igual ao passivo.

Para avaliação e mensuração de ativos e passivos no setor público, tem-se como base a NBC TSP 16.10, a qual estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

Segundo essa norma, a avaliação patrimonial é a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos, e a mensuração é a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrentes da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas. Os critérios para a avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais estão estabelecidos na norma e devem ser obedecidos pelas entidades do setor público.

Os principais critérios de avaliação e mensuração são: Disponibilidades – Pelo valor original; Créditos e dívidas – Pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira; Estoques – com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção; Investimentos permanentes – As participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados sobre cuja administração se tenha influência significativa, devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. As demais participações podem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição; Imobilizado – Pelo valor de aquisição, produção ou construção; Intangível – Pelo valor de aquisição ou de produção; Diferido – Pelo custo incorrido.

As variações patrimoniais, conforme estabelece a NBC TSP 16.4, são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando ou não, o seu resultado. Tais variações são classificadas em qualitativas e quantitativas. As variações quantitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. Já as variações qualitativas, são aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

2.3 DEPRECIAÇÃO

A palavra depreciação tem origem latim, do termo *pretium*, que significa valor ou preço, portanto, *de-pretium* significa redução de preço ou valor. Seguindo a origem da palavra, a NBC TSP 16.9 e o Manual SIAFI definem depreciação como a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Conforme Silva (2009), o processo de depreciação constitui o reconhecimento e apropriação anual ou mensal desse desgaste em função do uso durante o tempo de vida útil. Portanto, ao invés de reconhecer o custo ou despesa apenas no exercício em que o bem é baixado, essa perda de valor é reconhecida mediante a distribuição do custo de aquisição pelo número de exercícios em que o bem for utilizado.

Para Iudícibus et al (2010), depreciação é o processo de transformar em despesa um pedaço do valor de aquisição de um ativo imobilizado destinado ao uso, já que ele não será recuperado pela venda do bem a que se refere. É a diferença entre o custo de aquisição e o valor residual de um ativo destinado ao uso.

Segundo Padoveze (2008), a depreciação pode ser conceituada sob três aspectos: o *contábil*, que é a diminuição de valor dos bens pelo uso, desgaste, ou obsolescência; o *financeiro*, que é a forma de recuperação dos valores gastos a título de investimento no negócio; e o de *custos*, que é a forma de transformar os valores dos imobilizados em despesas, à medida que os bens forem utilizados.

Os prazos de depreciação podem variar de acordo com o aspecto analisado, sendo no contábil as taxas determinadas por lei ou estimados por especialistas ou aceitos pelo mercado, no financeiro depende dos prazos de retornos estipulados pela empresa, e no de custos na formação de preços de venda dos produtos baseado nos prazos de retornos estipulados pela empresa.

A depreciação para o setor público poderia/deveria ser classificada como fundo de depreciação, já que neste aspecto o seu registro seria no Passivo para evidenciar quais os valores estão sendo consumidos contabilmente e que devem ser repostos no futuro, tendo assim que se preparar financeiramente para novos gastos em reposição dos bens tangíveis.

2.3.1 Fatores que Influenciam a Depreciação

2.3.1.1 Vida Útil

A vida útil é um dos fatores que influenciam no cálculo da depreciação dos bens, definido no Manual Siafi como o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo. Essa definição é complementada ainda com o conceito de vida útil econômica, que é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual a entidade espera obter fluxos de benefícios econômicos futuros de um ativo.

Para determinação da vida útil, são avaliadas as causas físicas e funcionais que podem gerar a diminuição do valor dos bens, sendo a perda da capacidade de produção tornando o bem incapaz de gerar benefícios econômicos; o desgaste provocado pelo volume de produção ou pela ação da natureza, seja exposição à chuva, ao sol e outras intempéries; e a obsolescência quando aparecem bens mais aperfeiçoados que os substituem.

Diante disso, o período de tempo estimado para a depreciação pode variar de acordo com os critérios utilizados pela entidade, assim os mesmos bens podem ter vida útil diferente, variando com base na sua finalidade de uso, considerando a eficiência; a geração de

benefícios econômicos; os gastos com manutenção. Quando não for possível determinar a vida útil de um bem, este não pode ser depreciado.

De acordo com NBCASP T 16.9, a vida útil deve ser revisada, pelo menos, no final de cada exercício, quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas. A reavaliação e a implantação de nova peça são fatores que podem gerar alterações no valor da depreciação, devendo ser divulgadas.

No Manual SIAFI, (2013) foi estabelecida a vida útil de cada classe contábil, com o objetivo de padronizar os critérios das entidades públicas, gerando assim dados consistentes e comparáveis, viabilizando a divulgação nas notas explicativas do Balanço Geral da União. A padronização foi estabelecida devido às limitações operacionais dos sistemas, compreensão da informação e representatividade, todavia, poderão ser utilizados parâmetros de vida útil diferenciados para bens que necessitem de critérios específicos devendo ser divulgado em nota explicativa e comunicado à CCONT.

A vida útil, estabelecida no Manual SIAFI, varia entre 5 a 30 anos, segue tabela de acordo com cada classe contábil:

Tabela 1 - Vida útil por classe contábil

Conta	Título	Vida útil (anos)
14212.02.00	AERONAVES	-
14212.04.00	APARELHOS DE MEDIÇÃO E ORIENTAÇÃO	15
14212.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO	10
14212.08.00	APAR., EQUIP., E UTENS.MED., ODONT., LABOR. E HOSP.	15
14212.10.00	APARELHOS E EQUIP. P/ ESPORTES E DIVESÕES	10
14212.12.00	APARELHOS E UTENSÍLIOS DOMÉSTICOS	10
14212.13.00	ARMAZÉNS ESTRUTURAIIS – COBERTURAS DE LONA	10
14212.14.00	ARMAMENTOS	20
14212.16.00	BANDEIRAS, FLAMULAS E INSIGNIAS	-
14212.18.00	COLEÇÕES E MATERIAIS BIBLIOGRÁFICOS	10
14212.19.00	DISCOTECAS E FILMOTECAS	5
14212.20.00	EMBARCAÇÕES	-
14212.22.00	EQUIPAMENTOS DE MANOBRAS E PATRULHAMENTO	20

14212.24.00	EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO, SEGURANÇA E SOCORRO	10
14212.26.00	INSTRUMENTOS MUSICAIS E ARTÍSTICOS	20
14212.28.00	MÁQUINAS E EQUIP. DE NATUREZA INDUSTRIAL	20
14212.30.00	MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ENERGÉTICOS	10

Fonte: Elaborado pelo autor

2.3.2 Valor Residual

O valor residual é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação, assim a depreciação deve ser reconhecida até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

O valor residual deve ser revisado pelo menos no final de cada exercício, de acordo com a NBC SP 16.9, caso não seja adequado, deverá ser realizado teste de recuperabilidade, atribuindo a ele um novo valor, baseado em laudo técnico, devendo essa mudança ser divulgada em nota explicativa, conforme estabelecido na Macrofunção 020330 do Manual Siafi.

O valor residual de casa classe contábil também foi estabelecido no Manual SIAFI, variando entre 0% a 20% do valor contábil bruto. Existem contas que possuem bens muito específicos, que não foram determinados os valores residuais, ficando a critério dos órgãos que possuem tais bens. Segue a tabela com os valores residuais determinados no Manual:

Tabela 2 - Valor residual por classe contábil

Conta	Título	Valor residual
14212.02.00	AERONAVES	-
14212.04.00	APARELHOS DE MEDIÇÃO E ORIENTAÇÃO	10%
14212.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO	20%
14212.08.00	APAR., EQUIP., E UTENS.MED., ODONT., LABOR. E HOSP.	20%
14212.10.00	APARELHOS E EQUIP. P/ ESPORTES E DIVESÕES	10%
14212.12.00	APARELHOS E UTENSÍLIOS DOMÉSTICOS	10%
14212.13.00	ARMAZÉNS ESTRUTURAIS – COBERTURAS DE	10%

	LONA	
14212.14.00	ARMAMENTOS	15%
14212.16.00	BANDEIRAS, FLÂMULAS E INSIGNIAS	-
14212.18.00	COLEÇÕES E MATERIAIS BIBLIOGRÁFICOS	0%
14212.19.00	DISCOTECAS E FILMOTECAS	10%
14212.20.00	EMBARCAÇÕES	-
14212.22.00	EQUIPAMENTOS DE MANOBRAS E PATRULHAMENTO	10%
14212.24.00	EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO, SEGURANÇA E SOCORRO	10%
14212.26.00	INSTRUMENTOS MÚSICAIS E ARTÍSTICOS	10%
14212.28.00	MÁQUINAS E EQUIP. DE NATUREZA INDUSTRIAL	10%
14212.30.00	MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ENERGÉTICOS	10%

Fonte: Elaborado pelo autor

2.3.3 Métodos

Existem vários métodos de cálculo da depreciação, sua aplicação deve ser compatível com a vida útil do ativo. Os métodos abordados pelos autores são os das Quotas Constantes ou Linha Reta; das Somas dos Dígitos ou Soma dos Algarismos dos Anos; das Unidades Produzidas; e o do Saldo Decrescente.

O método das quotas constantes, conforme Iudícibus (2009, p. 251), é o que distribui o custo do bem em função exclusivamente do tempo. É um método usado universalmente em vista de sua grande simplicidade de cálculo e de funcionamento.

Corroborando com Iudícibus (2009), Silva (2009, p. 138) diz, que no Brasil, no âmbito das empresas privadas, é o método mais utilizado e certamente também é o adotado no setor público.

Fórmula:

$$\begin{aligned}
 & \textit{Quota de Depreciação Periódica (anual ou mensal)} \\
 & = \frac{\textit{Custo - Valor Residual (eventual)}}{\textit{Nº de períodos de vida útil estimada}} \\
 & \quad \textit{(em anos ou meses)}
 \end{aligned}$$

Para exemplificar as fórmulas de cada método, temos os seguintes dados: Custo do bem no valor de R\$ 15.000,00, com valor residual de R\$ 1.500,00 e a vida útil de 5 anos.

Aplicando o método de quotas constantes aos dados do exemplo, temos a quota de depreciação R\$ 2.700,00 por ano, conforme fórmula abaixo:

$$\text{Quota de Depreciação Periódica Anual} = \frac{15.000, - 1.500,}{5} = 2.700,$$

Tabela 3 - Quotas de Depreciação – Método das Quotas Constantes

Ano	Depreciação Anual R\$	Depreciação Acumulada R\$	Valor Contábil R\$	Líquido
1	2.700,	2.700,	12.300,	
2	2.700,	5.400,	9.600,	
3	2.700,	8.100,	6.900,	
4	2.700,	10.800,	4.200,	
5	2.700,	13.500,	1.500, (Valor residual)	
Total	13.500,			

Fonte: Elaborado pelo autor

O método das somas dos dígitos ou soma dos algarismos dos anos considera que o valor da depreciação é decrescente a partir do total dos anos, e assim por diante. Assim, o valor da depreciação é calculado somando-se os dígitos que vão desde a unidade até o dígito que represente o número de anos da vida útil do bem. De acordo com MCASP (2012), esse é o método mais adequado para itens do imobilizado, tais como veículos.

Aplicando o método das somas dos dígitos aos dados do exemplo, temos que:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

$$\text{Depreciação do 1º ano} = \frac{5}{15} \times \text{R\$ } 13.500, = \text{R\$ } 4.500,00$$

$$\text{Depreciação do 2º ano} = \frac{4}{15} \times \text{R\$ } 13.500, = \text{R\$ } 3.600,00$$

$$\text{Depreciação do 3º ano} = \frac{3}{15} \times \text{R\$ } 13.500, = \text{R\$ } 2.700,00$$

$$\text{Depreciação do 4º ano} = \frac{2}{15} \times \text{R\$ } 13.500, = \text{R\$ } 1.800,00$$

$$\text{Depreciação do 5º ano} = \frac{1}{15} \times \text{R\$ } 13.500, = \text{R\$ } 900,00$$

De acordo com a fórmula, temos que a depreciação do 1º ano é a multiplicação de uma fração cujo denominador é 15 e cujo numerador é o último número da série dos anos,

pelo valor a ser depreciado. Para as quotas seguintes, o processo é o mesmo, com a diferença dos numeradores das frações que vão diminuindo na ordem inversa da série (IUDÍCIBUS, 2009, p. 252).

Tabela 4 - Quotas de Depreciação – Método das somas dos dígitos

Ano	Depreciação Anual R\$	Depreciação Acumulada R\$	Valor Contábil R\$	Líquido
1	4.500,	4.500,	10.500,	
2	3.600,	8.100,	6.900,	
3	2.700,	10.800,	4.200,	
4	1.800,	12.600,	2.400,	
5	900,	13.500,	1.500, (Valor residual)	
Total	13.500,			

Fonte: Elaborado pelo autor

Esse método também pode ser usado na ordem inversa, tornando o valor da depreciação crescente ao longo da vida útil. Para isso, o numerador da quota de depreciação do 1º ano, será o primeiro número da série dos anos e, para quotas seguintes, vai aumentando na ordem da série.

O método das unidades produzidas, de acordo com o MCASP (2012), resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção. Esse método é utilizado para os ativos que possa medir a capacidade de produção. Assim, com a estimativa das unidades que serão produzidas em determinado tempo, é possível determinar o valor da depreciação por unidade.

$$\text{Valor da depreciação por unidade} = \frac{\text{Custo} - \text{Valor Residual (eventual)}}{\text{Capacidade de Produção Total}}$$

$$\begin{aligned} \text{Valor da depreciação por ano} \\ = \left(\frac{\text{Custo} - \text{Valor Residual (eventual)}}{\text{Capacidade de Produção Total}} \right) \times \text{Produção anual} \end{aligned}$$

Acrescentando aos dados do exemplo a capacidade de produção de 30.000 unidades, sendo no 1º ano de 10.500 unidades, no 2º ano de 9.000, no 3º ano de 6.000, no 4º ano de 3.000, e no 5º de 1.500, teríamos:

$$\text{Valor da depreciação por unidade} = \frac{15.000, - 1.500,}{30000} = 0,45$$

$$\text{Valor da depreciação do 1º ano} = \left(\frac{15.000, -1.500,}{30.000} \right) \times 10.500 = 4.725,$$

$$\text{Valor da depreciação do 2º ano} = \left(\frac{15.000, -1.500,}{30.000} \right) \times 9.000 = 4.050,$$

$$\text{Valor da depreciação do 3º ano} = \left(\frac{15.000, -1.500,}{30.000} \right) \times 6.000 = 2.700,$$

$$\text{Valor da depreciação do 4º ano} = \left(\frac{15.000, -1.500,}{30.000} \right) \times 3.000 = 1.350,$$

$$\text{Valor da depreciação do 5º ano} = \left(\frac{15.000, -1.500,}{30.000} \right) \times 1.500 = 675,$$

Tabela 5 - Quotas de Depreciação – Método das unidades produzidas

Ano	Depreciação Anual R\$	Depreciação Acumulada R\$	Valor Contábil R\$	Líquido
1	4.725,	4.725,	10.275,	
2	4.050,	8.775,	6.225,	
3	2.700,	11.475,	3.525,	
4	1.350,	12.825,	2.175,	
5	675,	13.500,	1.500, (Valor residual)	
Total	13.500,			

Fonte: Elaborado pelo autor

O método do saldo decrescente, segundo Iudícibus (2009, p. 252), é o qual se calculam as quotas de depreciação pela multiplicação de um percentual fixo sobre o valor contábil que vai decrescendo ano a ano. Tendo a seguinte fórmula para determinação da percentagem fixa:

$$\text{Percentual anual} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Valor residual}}{\text{Custo do bem}}}$$

n = número estimado de anos da vida útil do ativo

Utilizando essa fórmula com os dados do exemplo, resultaria no seguinte percentual anual:

$$Percentual\ anual = 1 - \sqrt[5]{\frac{1.500,}{15.000,}}$$

Não há base teórica para preferir um método em detrimento de qualquer outro. Em resumo, excluindo motivos fiscais, deve-se usar sempre o método mais simples – geralmente a depreciação pela linha reta (HENDRIKSEN, 2009).

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Ribeiro e Paluan (2015) realizaram um estudo que objetivou pesquisar os conceitos e definições acerca da depreciação de bens públicos, apresentando um estudo de caso em uma entidade do Ministério da Educação. Esses autores concluíram que, com o registro da depreciação, as demonstrações contábeis apresentariam informações mais condizentes com o real patrimônio da entidade, apresentando sua vida útil e valor atualizado do bem.

A pesquisa de Tedros et al (2015) teve como objetivo identificar perspectivas e desafios no reconhecimento da depreciação no patrimônio de uma instituição de ensino superior. Observou-se que a instituição usou estimativa para obter o valor justo dos bens registrados em exercícios anteriores para que a base monetária fosse confiável, permitindo assim a apropriação da depreciação de seus bens móveis. Concluindo que houve melhoria no controle patrimonial pela evidenciação real do patrimônio da entidade, mas para a tomada de decisão não foram apontadas contribuições com o registro da depreciação.

Teixeira, Peralta e Irala (2014) demonstraram, em seu estudo, como as prefeituras municipais do interior do Mato Grosso do Sul vêm se preparando para fazer a depreciação dos seus bens. Concluiu-se ao final da pesquisa, que os contadores públicos não estão preparados para implantação do registro da depreciação, mas já procuram meios para se adequar à obrigatoriedade das novas normas.

O estudo realizado por Viana et al (2013) teve como objetivo verificar os procedimentos adotados para implantação da depreciação em uma Instituição Federal de Ensino Superior, com intenção de mostrar as dificuldades na implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público, vigentes para os bens do ativo imobilizado, bem como suas contribuições para a tomada de decisões sob a ótica dos administradores. Como resultado, foi constatado que a instituição ainda não realiza os procedimentos de depreciação, necessitando de uma reestruturação do sistema patrimonial,

bem como de controle mais aprofundado do imobilizado para análise dos valores dos bens e realização do teste de recuperabilidade.

Arraes et al (2013) pesquisaram sobre os procedimentos de depreciação e reavaliação dos bens móveis próprios da administração direta e indireta do Poder Executivo do Estado do Tocantins. Os autores observaram que o início da adesão à nova contabilidade governamental brasileira deu-se com o reconhecimento da reavaliação e depreciação dos bens móveis da administração indireta e direta do Poder Executivo, sendo continuada com o estudo e levantamento para implantação dos demais procedimentos pela Secretaria da Administração, em coordenação com a Secretaria da Fazenda e a Controladoria Geral do Estado.

Graciliano e Fialho (2012) realizaram um estudo com o objetivo de analisar a contribuição do registro da depreciação na contabilidade governamental para a transparência das informações na gestão pública. Identificaram que o trabalho para a adequação de valor dos ativos foi iniciado, mas, por ser complexo e demandar tempo e recursos humanos, o que o limitava, foi estabelecido cronograma para que seja efetivado. Tendo um constante aperfeiçoamento com as mudanças trazidas para contabilidade governamental e as iniciativas de adequar as práticas contábeis na administração pública.

Machado, Freytag e Maliski (2012) realizaram um estudo que teve como objetivo geral verificar quais os procedimentos adotados por uma instituição estadual pública para se adaptar às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, mas também conhecer a situação em que se encontram os registros dos bens patrimoniais dessa instituição em confronto com as medidas a serem adotadas para cálculo e registro da depreciação. Os resultados mostraram que a instituição está realizando o levantamento patrimonial, para posteriormente adotar as novas regras relativas à depreciação no setor público, com a finalidade de demonstrar a sua real posição patrimonial.

Dantas et al (2012) verificaram no estudo se os estados e municípios brasileiros reconhecem e evidenciam a depreciação em seus balanços patrimoniais, constatando a evolução histórica da despesa com depreciação. Como resultado, constatou-se que 10 estados brasileiros não reconheceram a depreciação dos bens móveis nas demonstrações do ano de 2008 e que 98,4% dos municípios brasileiros não evidenciaram a depreciação. De acordo com esses dados, evidenciou-se que as entidades públicas analisadas não registram a depreciação dos bens, apresentando nas demonstrações contábeis um resultado econômico-patrimonial que não reflete adequadamente a real situação dos bens do ativo imobilizado desses entes públicos.

Silva et al (2011) pesquisou sobre os procedimentos adotados para cálculo e registro da depreciação por uma Unidade Gestora (BANT). Os resultados evidenciaram que a Base Aérea de Natal (Seção de Registro) está preparada para adotar os novos procedimentos, conceitos e regras relativos à depreciação no setor público, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade e Secretaria do Tesouro Nacional, com base nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Miranda, Lima e Ferreira (2010) realizaram um estudo que teve como objetivo desenvolver um modelo de processo que possa ser utilizado nas entidades governamentais. Concluíram que, para a execução do procedimento da depreciação no Setor Público brasileiro, faz-se necessário o restabelecimento do valor original dos bens móveis, mediante levantamento físico-contábil dos valores registrados, com aplicação, quando necessário, dos procedimentos contábeis da reavaliação e de *impairment*, ambos contemplados nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A pesquisa de Silveira (2010) analisou os impactos que a contabilização da depreciação poderia causar nos entes públicos. Os resultados obtidos apresentaram que as demonstrações contábeis sofrerão reduções com o cálculo da depreciação, tornando as informações sobre o patrimônio público mais condizentes com a real posição patrimonial de cada ente, deixando de serem “fictícias”.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPOLOGIAS DA PESQUISA

Beuren et al (2003) recomendam que a pesquisa seja delineada quanto aos objetivos, procedimentos e abordagem do problema. Quanto aos objetivos, este estudo é caracterizado como pesquisa descritiva. De acordo Gil (1999), a pesquisa descritiva é aquela que tem como objetivo descrever as características de uma determinada população ou fenômeno. Nesse sentido, foram realizadas descrições dos procedimentos adotados pelo Setor de Contabilidade de uma instituição federal de ensino superior para implantar a depreciação conforme a NBCASP 16.9 – Depreciação.

Com relação aos procedimentos, esta pesquisa possui as características de pesquisa documental e pesquisa bibliográfica, uma vez que foi necessária a realização de levantamento referente ao referencial teórico existente em livros, artigos científicos, bem como em materiais coletados dentro da instituição pública pesquisada.

Quanto à discussão sobre o problema, este estudo é caracterizado como sendo qualitativo, tendo em vista que, segundo Beuren et al (2003), na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado e não faz uso de métodos estatísticos.

3.2 INSTRUMENTO E PROCESSO DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi realizada através de análise dos dados extraídos dos sistemas internos da instituição, disponibilizados pela comissão de implantação da depreciação. Além disso, foram realizados encontros com membros de tal comissão para coletar informações mais detalhadas sobre o processo de implantação. Os materiais obtidos junto aos setores foram: relatórios analíticos de alguns bens móveis, manuais de procedimentos adotados, demonstrações contábeis da instituição em estudo, relatórios de grupos de materiais. Esses dados estão disponíveis no Sistema de Controle Patrimonial da IFES e no Sistema Integrado de Administração Financeira.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 PERFIL DA INSTITUIÇÃO

A Instituição Federal de Ensino Superior pesquisada possui 13 unidades gestoras, dividida em um Órgão Principal, quatro Centros Acadêmicos, três Hospitais, um Complexo Hospitalar de Saúde, uma Maternidade Escola e dois Órgãos Suplementares na capital e um Centro de Ensino no interior do Estado, sendo os bens do imobilizado distribuídos nessas unidades de ensino e nos setores administrativos.

O controle patrimonial e contábil da IFES é realizado por meio de dois sistemas, que não são integrados, porém os valores coincidem e são confiáveis. São eles: o Sistema de Controle Patrimonial, no qual são registrados os fluxos da área administrativa através da informatização do controle patrimonial, desde o orçamento até a entrega de empenhos, além de almoxarifados, preços, depreciação, entre outros, e o Sistema Integrado de Administração Financeira, SIAFI, que é utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos federais.

O fluxo de aquisição de um bem móvel inicia quando a unidade requerente solicita o bem ao Departamento de Materiais e Patrimônio (DMP), através de requisição no Sistema de Controle Patrimonial. Em seguida, o DMP realiza o processo de compras, sendo a maioria realizada por pregão eletrônico, por meio do Portal de Compras do Governo Federal – Comprasnet. Após a compra, é importada a Ata Eletrônica para o Sistema de Controle Patrimonial, no qual a unidade requerente manifesta o interesse e realiza o empenho, sendo emitido pelo Departamento de Contabilidade e Finanças, DCF. O fornecedor recebe o empenho e providencia o bem.

O recebimento físico do bem é realizado no DMP, o qual confere o bem de acordo com os documentos fiscais e efetua o tombamento no Sistema de Controle Patrimonial, mediante Termo de Tombamento, registrando informações quanto ao grupo de material, denominação, especificação, marca, unidade responsável, valor de entrada, data de garantia etc. O bem é destinado à unidade responsável e os documentos são remetidos ao DCF para apropriação no SIAFI.

4.2 PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO

A IFES cumpriu o estabelecido nas normas quanto aos registros de depreciação na sua contabilidade. Porém, houve alguns fatores impeditivos para o início desses registros, sendo informado pelo membro da comissão que o mais relevante a falta de pessoal qualificado e em quantidade suficiente para a execução do inventário físico e por se tratar de matéria nova no âmbito do setor público, como também a falta de sistema que atendesse às necessidades de lançamento e cálculo dos valores da depreciação.

O processo de implantação da depreciação na IFES foi iniciado através de criação de uma comissão com pessoal do Departamento de Contabilidade e Finanças, Departamento de Materiais e Patrimônio e Superintendência de Informática, para realização de ajustes no Sistema de Controle Patrimonial, conforme orientações e critérios da Macrofunção SIAFI 020330.

A vida útil e o valor residual adotado pela IFES são os estabelecidos na macrofunção SIAFI 020330, para cada conta contábil, devido à necessidade de padronização de critérios dos órgãos públicos para geração de dados condizentes e comparáveis, sendo esses valores condizentes com a realidade.

Para calcular os valores da depreciação foram criados mais campos no Sistema de Controle Patrimonial para o histórico do bem, permitindo visualizar informações mais detalhadas, agrupadas em Informações Gerais, Informações da Aquisição, Informação da Nota, Alterações do Bem, Ajustes de Valores Contábeis Realizados e Movimentações Estornadas.

O Sistema de Controle Patrimonial sofreu alterações para atender as particularidades da contabilização da depreciação, como a criação de campos para grupo de material, valor atual do bem, valor de entrada, valor acumulado, valor de depreciação acumulada, valor residual, vida útil, vida útil base para depreciação, vida útil anterior, responsável pelo cadastro, data do cadastro, data de início de uso, data base para depreciação, se o bem é depreciável ou não, e anulado.

Além disso, o Sistema de Controle Patrimonial foi ajustado para gerar relatórios para controlar, de forma adequada e íntegra, a valoração de ativo. Esses relatórios são utilizados para demonstrar o histórico e a forma de cálculo dos procedimentos de valoração de cada item do ativo, os lançamentos que serão feitos pelos gestores no SIAFI, o detalhamento do valor depreciado de cada bem por grupo, entre outros aspectos.

No detalhamento do grupo de material, é possível visualizar o valor de entrada, o valor líquido contábil do período anterior, valor residual, valor depreciável, a depreciação do mês corrente, depreciação acumulada e o valor líquido contábil atual, de modo que há possibilidade para cada grupo detalhar por bem o valor depreciado.

No detalhamento do item específico, além das particularidades adotadas para contabilização da depreciação quando do cadastro do item, é possível visualizar, também, o histórico dos ajustes de valores contábeis no qual consta o tipo de ajuste (redução a valor recuperável; depreciação), data de cadastro, data base de depreciação, a unidade gestora patrimonial, o valor do ajuste e o usuário que realizou a operação.

Esse processo durou um determinado tempo, mas antes do prazo, estabelecido na Macrofunção 020330, de até o final de janeiro de 2011, para depreciar os bens adquiridos em 2010, foram depreciados pela IFES, através da funcionalidade de Ajuste de Valor Contábil do módulo de Patrimônio do Sistema de Controle Patrimonial, os mais de 85.000 bens adquiridos entre janeiro e outubro de 2010, mantendo os valores históricos e resguardando os valores originais.

O processo de depreciação na IFES para os bens adquiridos a partir de 2010 é realizado no lançamento do bem. Quando do registro, este é classificado de acordo com a conta contábil e o grupo de material, especificando-se o valor residual e a vida útil, sendo assim, realizados os cálculos e determinados os valores de depreciação, que são apropriados mensalmente a cada bem. Porém, há casos em que os valores de depreciação correspondem a períodos maiores, devido à necessidade de ajustes do Sistema de Controle Patrimonial durante o processo de implantação da depreciação.

Já o processo de depreciação dos bens adquiridos anterior a 2010, a IFES seguiu os prazos estabelecidos na Macrofunção 020330, sendo assim aeronaves, embarcações, equipamentos de processamentos de dados e veículos de tração mecânica, foram depreciados até o final de 2011; aparelhos e equipamentos de comunicação, máquinas e equipamentos de natureza industrial até o final de 2012; e aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares, e mobiliários em geral, foram depreciados até o final de 2013.

Para a contabilização da depreciação dos bens adquiridos anterior a 2010, foi necessário realizar reavaliação ou redução ao valor recuperável, já que até então, os bens permaneciam registrados com seus valores históricos, pela falta de procedimento para preservar o valor original adequado dos ativos.

Os ajustes realizados utilizaram parâmetros de referência específicos para a conta contábil, para veículos de tração mecânica, por exemplo, foi utilizada a Tabela da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE), a qual expressa preços médios de veículos no mercado nacional. Já para os mobiliários em geral, foi calculado a depreciação do bem de acordo com a data de aquisição, e o valor da depreciação acumulada foi lançada como redução ao valor recuperável e aplicada a depreciação com os novos dados encontrados.

Vejam os exemplos de uma poltrona adquirida anterior a 2010, por R\$ 355,10, que tem como vida útil 10 anos e cujo valor residual equivalente a 10% do valor de aquisição:

Tabela 6 - Bens adquiridos anteriores a 2010 sem parâmetros de referência específicos

Data de Aquisição	24/03/2006	
Valor de Aquisição	R\$ 355,10	A
Valor Residual - 10%	R\$ 35,51	B
Valor depreciável total	R\$ 319,59	C = A-B
Vida útil em meses	120	D
Valor depreciável mensal	R\$ 2,66	E = C/D
Número de meses até 31/12/2009	45	F
Depreciação acumulada até 31/12/2009	R\$ 119,85	G = E * F
Ajuste a valor recuperável	R\$ 235,25	H = A - G
Valor Residual - 10% - Atual	R\$ 23,53	I
Valor depreciável total	R\$ 211,73	J = H - I
Vida útil em meses - Atual	75	K = D - F
Valor depreciável mensal	R\$ 2,82	L = J / K
Número de meses até 31/12/2014	60	M
Depreciação acumulada até 31/12/2014	R\$ 169,38	N = L * M
Valor Atual do Bem	R\$ 65,87	O = H - N

Fonte: Elaborado pelo autor

O processo adotado para esses bens, que não havia referência específica, foi apropriar a depreciação acumulada até 2009 (G), como redução a valor recuperável, e a partir desta reconhecer a despesa com depreciação mensalmente, estabelecendo como vida útil atual (K) o prazo restante de acordo com a data de aquisição e o valor residual sugerido no Manual Siafi de 10% (dez por cento).

Para os bens adquiridos em 2010, não foi necessário realizar ajuste a valor recuperável, já que a apropriação da depreciação foi realizada no mesmo período. Houve a necessidade de apropriá-la toda de uma vez, devido às adaptações do sistema terem sido concluídas apenas em outubro de 2010, sendo realizada então em janeiro/2011, conforme quadro abaixo:

Tabela 7 - Bens adquiridos em 2010

Data de aquisição	05/02/2010	
Valor de Aquisição	R\$ 480,00	A
Valor Residual - 10%	R\$ 48,00	B
Valor depreciável total	R\$ 432,00	C = A-B
Vida útil em meses	120	D
Valor depreciável mensal	R\$ 3,60	E = C/D
Número de meses até 31/12/2010	11	F
Apropriação de 2010 realizada em janeiro/2011	R\$ 39,60	G = E * F
Número de meses de 31/12/2010 até 31/12/2014	34	H
Depreciação acumulada de 31/12/2010 até 31/12/2014	R\$ 122,40	I = E * H
Valor Atual do Bem	R\$ 318,00	J = A - G - I

Fonte: Elaborado pelo autor

Em relação aos bens adquiridos posteriores a 2010, não houve nenhum detalhe específico, uma vez que o sistema já estava pronto e as bases de cálculo como vida útil e valor residual definidas, sendo então apropriadas as despesas com depreciação mensalmente, como é o exemplo do armário adquirido em 14/03/2011:

Tabela 8 - Bens adquiridos posteriores a 2010

Data de aquisição	14/03/2011	
Valor de Aquisição	R\$ 437,20	A
Valor Residual - 10%	R\$ 43,72	B
Valor depreciável total	R\$ 393,48	C = A-B
Vida útil em meses	120	D
Valor depreciável mensal	R\$ 3,28	E = C/D
Número de meses até 31/12/2014	46	F
Depreciação acumulada até 31/12/2014	R\$ 150,83	G = E * F

Valor Atual do Bem	R\$	286,37	H = A - G
--------------------	-----	--------	-----------

Fonte: Elaborado pelo autor

O processo de contabilização da depreciação não envolveu a realização do levantamento preliminar do inventário físico dos bens móveis para verificar se os bens que estavam registrados na Contabilidade existiam fisicamente, bem como não foi analisado se existiam bens que não foram incorporados ao patrimônio contábil. A execução desse processo estabeleceria uma base mais confiável e rígida para a contabilização da depreciação, porém a IFES não dispunha da quantidade necessária de pessoal qualificado para a execução da contagem dos mais de 500.000 bens da instituição.

Na implantação do sistema contábil foram criadas as contas para depreciação acumulada e despesa com depreciação para a utilização nos eventos de lançamentos para Apuração do valor líquido contábil – Depreciação Acumulada, bem como o registro da depreciação dos exercícios anteriores, sendo:

a. Apropriação da depreciação do ativo imobilizado

D - 5.2.3.2.8.XX.YY - Depreciação, Amortização e Exaustão

C – 1.4.2.9.0.Xx.Yy - Depreciações, Amortizações e Exaustões

b. Registro da depreciação dos exercícios anteriores

D – 2.4.6.2.0.XX.YY – Ajustes de Exercícios Anteriores

C – 1.4.X.9.XX.YY – Depreciação, Amortização e Exaustão

Os reflexos da depreciação nas demonstrações são impactos no resultado com o decréscimo patrimonial e conta redutora de ativo no balanço Patrimonial, sendo assim na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) a Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), através dos ajustes de bens com a depreciação, diminui o Resultado Patrimonial. No Balanço Patrimonial (BP) através da conta retificadora do ativo reduz o Ativo e o Patrimônio Líquido, através da diminuição do resultado do exercício.

4.3 ANÁLISE DE DADOS

A análise dos dados engloba os Balanços Patrimoniais e as Demonstrações de Variações Patrimoniais dos anos de 2009 a 2014. As depreciações demonstradas no Balanço Patrimonial são em 2009 R\$ 0,00; 2010 R\$ 1.840.785,42; 2011 R\$ 17.124.036,91; 2012 R\$ 30.872.741,49; 2013 R\$ 57.829.468,31 e em 2014 R\$ 100.052.015,77.

Observa-se que houve um aumento relevante da depreciação com o passar dos anos, isso se deu pela apropriação da depreciação dos bens adquiridos em exercícios anteriores, bem como os atuais. Em 2009, não houve registro de depreciação de nenhum bem, visto que a obrigatoriedade foi exigida apenas para o início de 2010.

Em 2010, o valor da depreciação de R\$ 1.840.785,42, representa apenas 0,27% dos bens móveis e imóveis da IFES, R\$ 687.718.970,29. Esse valor não é relevante, pois se refere apenas ao registro de depreciação dos bens adquiridos em 2010. Porém, se calcularmos o percentual para o valor dos bens adquiridos em 2010, R\$ 96.664.320,95, essa representação aumenta para 2%, tornando a informação mais coerente.

Quadro 2 - Posição Patrimonial em 2010

CONTAS	VALORES
IMOBILIZADO	R\$ 685.878.184,87
BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	R\$ 687.718.970,29
DEPRECIACÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES.	R\$ 1.840.785,42

Fonte: Elaborado pelo autor

Em 2011, o valor da depreciação de R\$ 17.124.036,91, representa 2,25% dos bens móveis e imóveis. O aumento da representação é devido ao registro de depreciação das aeronaves, embarcações, equipamentos de processamentos de dados e veículos de tração mecânica, que seguiu o cronograma limite estabelecido no Manual Siafi, além da apropriação contínua da apropriação dos bens adquiridos em 2010 e 2011.

Quadro 3 - Posição Patrimonial em 2011

CONTAS	VALORES
IMOBILIZADO	R\$ 746.570.598,10
BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	R\$ 763.694.635,01
DEPRECIACÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES	(R\$ 17.124.036,91)

Fonte: Elaborado pelo autor

Em 2012, o valor da depreciação de R\$ 30.872.741,49, representa 3,64% dos bens móveis e imóveis. Cada vez mais crescente, a representação aumentou, uma vez que se registrou de depreciação dos aparelhos e equipamentos de comunicação, máquinas e equipamentos de natureza industrial, conforme o prazo definido no Manual Siafi.

Quadro 4 - Posição Patrimonial em 2012

CONTAS	VALORES
IMOBILIZADO	R\$ 816.726.107,86
BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	R\$ 847.598.849,35
DEPRECIACÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES	(R\$ 30.872.741,49)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em 2013, o valor da depreciação de 57.829.468,31 representa 6,35% dos bens móveis e imóveis. Tendo sido apropriado nesse período, de acordo com o calendário previsto no Manual Siafi, a depreciação dos aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares, bem como do mobiliário em geral.

Quadro 5 - Posição Patrimonial em 2013

CONTAS	VALORES
IMOBILIZADO	R\$ 852.332.919,15
BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	R\$ 910.162.387,46
DEPRECIACÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES	(R\$ 57.829.468,31)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em 2014, o valor da depreciação de R\$ 100.052.015,77 representa 10,06% dos bens móveis e imóveis.

Quadro 6 - Posição Patrimonial em 2014

CONTAS	VALORES
IMOBILIZADO	R\$ 894.024.853,89
BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	R\$ 994.076.869,66
DEPRECIACÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES	(R\$ 100.052.015,77)

Fonte: Elaborado pelo autor.

O quadro apresenta a relação Depreciação/Imobilizado, observando que o reconhecimento da depreciação dos bens móveis vem crescendo desde 2010, porém estima-se que essa relação cresça ainda mais, já que há entes governamentais que esse valor chega a ser superior 50% do valor do imobilizado.

Quadro 7 - Percentual da Depreciação Acumulada em relação ao Imobilizado

R\$ milhões						
Ano	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Imobilizado	591,0	687,7	763,6	847,5	910,1	994,0
Depreciação Acumulada	-	1,8	17,1	30,8	57,8	100,0
% Depreciação / Imobilizado		0,27%	2,25%	3,64%	6,35%	10,06%

Fonte: Elaborado pelo autor.

O crescimento anual da depreciação acumulada foi, de 2010 para 2011, de 830%, de 2011 para 2012, de 80,29%, de 2012 para 2013, de 87,32%, e de 2013 para 2014, de 73,01%. A tendência é que esse crescimento se equilibre a partir de 2014, visto que os bens adquiridos anteriores à apropriação da depreciação já foram todos ajustados.

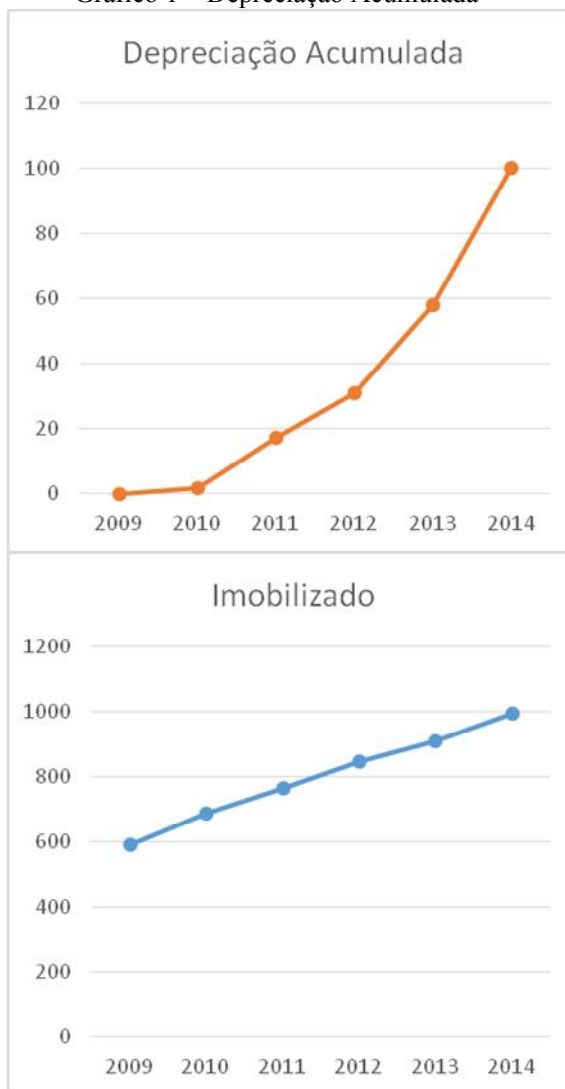
Quadro 8 - Crescimento da Depreciação Acumulada

R\$ milhões						
Ano	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Imobilizado	591,0	687,7	763,6	847,5	910,1	994,0
Depreciação Acumulada	-	1,8	17,1	30,8	57,8	100,0
Crescimentos %			830,26%	80,29%	87,32%	73,01%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os gráficos abaixo representam que o crescimento da depreciação acumulada foi maior que o imobilizado, devido à apropriação da depreciação de bens adquiridos anteriores a 2010.

Gráfico 1 – Depreciação Acumulada



Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando os procedimentos adotados pela IFES e os procedimentos descritos nas normas, observa-se que em relação à mudança critério contábil, estabelecido no Manual Siafi – Macrofunção 020330 – item 2, para a partir de 2010 foram cumpridos os prazos tanto para início do registro da depreciação dos bens adquiridos em 2010 quanto para a apropriação dos bens comprados anteriores a 2010, seguindo o cronograma descrito no item 16 do referido Manual.

Em relação à formação de comissão de servidores previsto no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – item 7 – para a realização dos trabalhos junto ao

setor de patrimônio, foi constituída com pessoal do Departamento de Contabilidade e Finanças, Departamento de Materiais e Patrimônio e Superintendência de Informática.

A verificação no inventário físico, o primeiro passo descrito para a implementação da Avaliação e Depreciação de Bens Públicos no MCASP, para separar as perdas, não foi realizado pela IFES. Nem a avaliação individual dos bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso em exercícios anteriores a 2010, para observar se o valor líquido contábil sofreu modificação significativa.

Os ajustes de exercícios anteriores foram realizados, utilizando como ajuste o valor da depreciação que teria sido lançado até o final do exercício anterior ao da mudança de critério contábil, caso já fosse vigente o método da depreciação. Esses ajustes tiveram como contrapartida o patrimônio líquido, creditando a conta depreciação acumulada ou a conta do bem e debitando a conta de Ajuste de Exercícios Anteriores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O intuito deste estudo foi identificar os procedimentos adotados pelo Setor de Contabilidade de uma instituição pública de ensino superior para implantar a depreciação conforme a NBCASP 16.9 – Depreciação. Para isto, foi descrita a sistemática adotada para registro da depreciação, apresentando a contabilização da depreciação na evidenciação patrimonial de alguns itens depreciado, assim como verificados os procedimentos adotados pelo ente público pesquisado.

Inicialmente, a IFES formou uma comissão envolvendo os Departamentos de Contabilidade e Finanças, Departamento de Materiais e Patrimônio e Superintendência de Informática, para desenvolver os procedimentos a serem adotados no processo de implantação das NBC SP, bem como a realização de ajustes no Sistema de Controle Patrimonial.

Assim sendo, o procedimento adotado pela IFES foi a adaptação inicial no sistema de controle patrimonial para apropriação da depreciação dos bens adquiridos em 2010, seguindo o estabelecido no Manual SIAFI. Por conseguinte, registrar a depreciação dos bens adquiridos anteriores a 2010, conforme descrito no referido Manual.

Foi constatado que a IFES estudada implantou a depreciação para todos os bens móveis da instituição, porém, durante o processo não realizou o levantamento do inventário físico para averiguar a existência e estado de uso dos bens registrados no patrimônio da instituição.

Além disso, observou-se que para alguns itens do patrimônio da instituição o processo para a realização do ajuste a valor recuperável, não foi baseado em testes técnicos nem avaliações das condições dos bens, tendo sido apropriada a depreciação acumulada como se esta estivesse sendo realizada desde a compra do bem.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**: atualizada de acordo com a Constituição Federal de 1988. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARRAES, Cleber Barros; . Implantação dos procedimentos de depreciação e reavaliação de bens móveis: a experiência do poder executivo do Estado do Tocantins. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA,6., Brasília/DF, 2013. Disponível em : <http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/850/1/C6_TP_IMPLANTA%C3%87%C3%83O%20DOS%20PROCEDIMENTOS%20DE.pdf> . Acesso em: 10 out. 2015.

ARAÚJO, Inaldo, ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública**: da teoria a prática. São Paulo: Saraíva, 2004. 292p.

BARBOSA, D. D. **Manual de controle patrimonial nas entidades públicas**. Brasília: Gestão Pública, 2013.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública**: teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BRASIL. **Decreto nº 4.475, de 18 de fevereiro de 1870**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-4475-18-fevereiro-1870-552838-publicacaooriginal-70394-pe.html>> . Acesso em 10 out. 2015.

BRASIL. **Decreto 6.976, de 07 de outubro de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm> . Acesso em 07 out. 2015.

BRASIL **Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília, DF. 1994. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em: 10 de out. 2015.

BRASIL. **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Brasília, DF. 1976. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm> . Acesso em 05 out. 2015.

BRASIL. **Lei nº 11638 de 28 de dezembro de 2007**. Brasília, DF, 2007. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm> . Acesso em 06 out. 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de Procedimentos Contábeis nº 00, de 2013**: Plano de Transição Para Implantação da Nova Contabilidade. Brasília, DF.

BRASIL. Ministério da Fazenda Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Procedimentos Contábeis Patrimoniais. 5. ed. Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. Parte II.

BRASIL. Ministério da Fazenda Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 6. ed. Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI):** Macrofunção 02.03.30, Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330/>>. Acesso em: 05 jul. 2014.

BRASIL. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Brasília, DF. Disponível e, <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/2008/portaria184>> . Acesso em 07 out. 2015.

CARVALHO, D.; CECCATO, M. **Manual completo de contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público:** integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CASTRO, D. P. de.; GARCIA, L. M. **Contabilidade pública no governo federal:** guia para a reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 268/09**. Brasília, DF, 2008. Disponível em:<http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_1268.pdf>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____. **Resolução n. 1103 de 28 de setembro de 2007**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoocfc1103_2007.htm> . Acesso em: 20 out.2015.

_____. **Resolução n. 1128 de 21.11.2008**. Brasília, DF, 2008. Disponível em:<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoocfc1128_2008.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____. **Resolução n. 1136/2008**. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, DF, 2008.

_____. **Resolução n. 1137 de 21.11.2008**. Brasília, DF, 2008. Disponível em:<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoocfc1137_2008.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____. **Resolução n. 1366/2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, DF, 2011.

CRUZ, C. F. et al. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro, v. 46, n.1, p. 76-153, 2012.

DANTAS, Claudio Bezerra et al. Depreciação no Serviço Público: Reconhecimento e Evidenciação nas Demonstrações Contábeis dos Estados e Municípios Brasileiros. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 6, n. 2, p. 56 – 65 maio/ago. 2012. Disponível em < 36 <http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/viewArticle/5955>>. Acesso em: 30 out.2015.

DELARE, E. C.; SOUZA, J. P. V. M.; GAMA, J. R. A depreciação como fonte de informação gerencial em entidades públicas: um estudo de caso no Instituto Federal do Espírito Santo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte.

FALCÃO, P. G. F. Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público à luz da teoria da contabilidade, da legislação brasileira e das normas da IFAC. **Tribunal de Contas da União – Trabalhos Acadêmicos**, Brasília, 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/trabalhos_academicos_TCU/documentos_temas?tema=501538>. Acesso em: 20 jun. 2014.

FEIJÓ, P. H. RIBEIRO, C. E. **Entendendo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público**. Brasília: Gestão Pública, 2014. 387p

FERREIRA, Ricardo José. **Contabilidade Básica**. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2008

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n.1, p. 183-206, 2014.

GIACOMO, W. Álvaro di. O new public management no Canadá e a gestão pública contemporânea. **Interfaces Brasil/Canadá**, Canoas, v. 5, n. 5, p.155-170, 2005. Disponível em: <<http://www.revistas.unilasalle.edu.br/index.php/interfaces/article/view/772/598>>. Acesso em: 08 dez. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRACILIANO, Erivelton Araújo. FIALHO, Wilton Clarimar Dutra. Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma Contribuição para o Disclosure de Gestão. *Revista Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14 – 21, jan./abr. 2013. Disponível em < www.spell.org.br/documentos/download/10027 > Acesso em: 08 out. 2013.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5.ed., São Paulo: Atlas, 2009.

HOLANDA FERREIRA, A. B. **Contabilidade**. In: Miniaurélio Eletrônico Versão 5.12. [S. l.]: Editora Positivo 2004. CD-ROM.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária**: Aplicável a todas as 39 sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

MACEDO, M. A. da S.; ARAÚJO, M. B. V. de; BRAGA, J. P. Impacto do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade na relevância das informações contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 6, n. 6, p.367-382, 30 nov. 2012. Trimestral. Disponível em: <www.repec.org.br>. Acesso em: 04 dez. 2014.

MACHADO, Rosaly, FREYTAG, Danieli, MALISKI, Karla Renata. Mudanças de critério contábil na depreciação no setor público: um relato dos procedimentos realizados em uma instituição pública. **Publicatio UEPG**. Ciências Sociais Aplicadas, v.20,n.1,p. 99-111, 2012.. Disponível em: <<http://www.revistas2.uepg.br/index.php/sociais/article/view/4153>> . Acesso em: 20 out. 2015.

MIRANDA, Guilherme Cardoso; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Modelo de Processo de Depreciação de Bens Móveis no Setor Público: um estudo de caso no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região. In: ENCONTRO DA ANPAD, 34., 2010, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ENANPAD, 2010. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/apb936.pdf>>. Acesso em: 10 out 2015.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica**: contabilidade introdutória e intermediária: texto e exercícios. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PIERANTI, O. P.; RODRIGUES, S.; PECCI, A. Governança e New Public Management: convergências e contradições no contexto brasileiro. In: ENCONTRO ANPAD, Rio de Janeiro, 31., 2007.

RIBEIRO, Eliana de Oliveira Xavier; PALUAN, Ivanildo Antonio. Depreciação de Bens no Setor Público: um Estudo de Caso **Revista Acadêmica da Faculdade Fernão Dias**, ano 2, n. 5, ago. 2015. Disponível em: <<file:///C:/Users/PC/Downloads/Ribeiro%20e%20Paulan%202015.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2015.

SILVA, L.M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, M. C. da. *et al.* Depreciação no setor público: análises de procedimentos em uma unidade gestora. **Boletim de Orçamento e Finanças – Governnet**, Rio Grande do Norte, n. 73, p. 418-432, maio. 2011. Disponível em: <<http://www.sigaa.ufrn.br/sigaa/verProducao?idProducao=714336&key=9a9ed0247194422de6023877328db732>>. Acesso em: 20 jun. 2014.

SILVA, V. L. da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público**: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVEIRA, Danieli Jaci. **Estudo dos Impactos da Resolução CFC Nº 1.136/2008 nos entes estatais: Depreciação.** Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis284155.pdf>> Acesso em 07 out 2013.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas: Uma proposta.** Chapecó: Argos, 2001.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, Jorge Eduardo. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Santa Catarina, v. 9, n. 27, p. 25-42, 2010. Quadrimestral. Disponível em: <<http://www.bibliotekevvirtual.org/index.php/2013-02-07-03-02-35/2013-02-07-03-03-11/394-rccc/v09n27/3233-a-convergencia-da-contabilidade-publica-nacional-as-normas-internacionais-e-os-impactos-na-aplicacao-da-dre-na-administracao-direta.html>>. Acesso em: 05 dez. 2014.

TEIXEIRA, Angelei; PERALTA, Reginaldo Vilhalba, IRALA, Cristina Sorrilha. Aplicação da Nova Norma NBC T.16.9. Depreciação nas Entidades do Setor Público Municipal Estado do Mato Grosso do Sul. Artigo In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE INTEGRAÇÃO E DESENVOLVIMENTO REGIONAL.2., Ponta Porã, 2014. Disponível em: <<http://periodicos.uems.br/novo/index.php/eacaeco/article/view/4309>>. Acesso em 15 out. 2015.

TEDROS, Leonardo de Sá et al. Depreciação no Setor Público: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. In: CONGRESSO ANPCONT. 9., Curitiba/PR, 2015. Disponível em: <<http://congressos.anpcont.org.br/ix/anais/files/2015-05/cpt058.pdf>> . Acesso em: 10 out.2015.

VIANA, C.C. et al. Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 10, n. 20, p. 113-138, maio./ago. 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/27937>>. Acesso em: 20 jun. 2014.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.de; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: Implicações e Perspectivas. **RIC - Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 6, n. 2, p. 1-20, 31 maio 2012.