



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

**MARIA ROSENILDA DE OLIVEIRA SILVA**

**DEPRECIÇÃO: IMPLANTAÇÃO NA CONTABILIDADE PÚBLICA –  
UM ESTUDO DE CASO NO TRE/RN**

**NATAL  
2013**

Catálogo da Publicação na Fonte.  
UFRN / Biblioteca Setorial do CCSA

Silva, Maria Rosenilda de Oliveira.

Depreciação: implantação na contabilidade pública: um estudo de caso no TRE/RN/ Maria Rosenilda de Oliveira Silva - Natal, RN, 2013.  
50f. : il.

Orientador(a): Prof.<sup>a</sup>. M. SC. Marise Magaly Queiroz Rocha .

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Departamento de Ciências Contábeis.

1. Contabilidade pública - Monografia. 2. Depreciação – Monografia. 3. Setor público - Monografia. I. Rocha, Marise Magaly Queiroz. II. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. III. Título.

RN/BS/CCSA

CDU 657:351

MARIA ROSENILDA DE OLIVEIRA SILVA

DEPRECIÇÃO: IMPLANTAÇÃO NA CONTABILIDADE PÚBLICA – UM  
ESTUDO DE CASO NO TRE/RN

Monografia de Graduação apresentada ao  
Departamento de Ciências Contábeis da  
Universidade Federal do Rio Grande do Norte,  
como requisito para a obtenção do título de  
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. MSc. Marise Magaly Queiroz Rocha

NATAL  
2013



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

**Aluno: MARIA ROSENILDA DE OLIVEIRA SILVA**

**Título: “DEPRECIÇÃO: IMPLANTAÇÃO NA CONTABILIDADE PÚBLICA – UM ESTUDO DE CASO NO TRE/RN”.**

Monografia de Graduação apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Aprovado em: 12/12/2013.**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof<sup>ª</sup>. MSc. Marise Magaly Queiroz Rocha  
Presidente

---

Prof. Edimilson Monteiro Batista  
1º Examinador

---

Prof<sup>ª</sup>. Msc. Joana Darc Medeiros Martins  
2º Examinador

**NATAL  
2013**

*Dedico este trabalho à minha família que em todos os momentos se mostram presentes e confiantes no sucesso de minha jornada. A minha avó Luzia Chagas, que me criou e me passou os princípios de força e coragem para vencer os desafios, a minha mãe Maria do Céu que me ensinou a ser guerreira e tornou-me forte para transpor obstáculos, ao meu pai Joaquim Neto (in memoriam) que mesmo depois de morto me deixou exemplos a serem seguidos, ao meu marido Isaac Marques que me incentivou, e não permitiu que o esmorecimento se aproximasse e por ter me ensinado o valor do conhecimento, aos meus filhos Rute, Sara e Samuel pelo amor a mim dedicado e pela compreensão por todo tempo dedicado à conclusão de toda graduação.*

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, que é o meu mestre por excelência e me orientou em todos os momentos, e trouxe ao mundo a lei do amor através de Jesus Cristo. Obrigada, Pai, por mais essa vitória das muitas que já me concedeste e pela missão a mim confiada, no propósito de transmitir para a sociedade os princípios de amor e justiça.

Aos meus pais, que mesmo com toda a sua simplicidade e pouco estudo me ensinaram a viver com dignidade e buscar o conhecimento que eles não tinham através do estudo, minha sincera homenagem e eterna gratidão.

Em especial ao meu marido Isaac Marques da Silva pelo incentivo e amor a mim dedicados, e a meus filhos que em todos os momentos me deram apoio e encorajamento para seguir em frente.

Ao meu irmão José Roberto de Oliveira que após a morte de meu pai sempre cuidou de mim com zelo de um verdadeiro pai.

Aos meus amigos e colegas do trabalho que nunca se cansaram de sempre me incentivar e oferecer uma palavra amiga e de apoio.

Aos mestres que transmitiram seus conhecimentos e experiências profissionais e de vida com dedicação e carinho, expresso meus maiores agradecimentos.

A todos os professores e funcionários do Departamento de Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais e Aplicadas da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, assim como a todas as pessoas, que de uma maneira ou de outra, contribuíram para a realização deste trabalho.

**“E, se algum de vós tem falta de sabedoria, peça-a a Deus, que a todos dá liberalmente, e o não lança em rosto, e ser-lhe-á dada”.**

***Tiago 1:5 (Bíblia Sagrada)***

## RESUMO

A Contabilidade Pública Brasileira está em processo de evolução e a obrigatoriedade do registro da depreciação dos bens móveis, a partir de 2010, faz parte do processo de convergência as Normas Internacionais de Contabilidade. A presente pesquisa tem como objetivo analisar os impactos provocados pela implantação da depreciação na contabilidade pública, para o alcance do objetivo proposto, foi desenvolvida uma pesquisa utilizando-se o método descritivo, adotando um estudo de caso no Tribunal Regional Eleitoral do RN aliada a uma pesquisa bibliográfica e documental para a abordagem conceitual referente à depreciação e teve um caráter qualitativo, com uma análise da técnica utilizada à luz das normatizações existentes sobre o assunto e a interpretação dos dados no estudo de caso. A implantação da depreciação no TRE-RN provocou reflexos consideráveis nas Demonstrações Contábeis, sobretudo nas Demonstrações de Variações Patrimoniais, no Balanço Patrimonial, observou-se um decréscimo patrimonial de aproximadamente 0,8% e uma redução no Superávit de 6%, a evidenciação da depreciação oferece uma visão mais realista da situação patrimonial.

**Palavras-chave:** Depreciação. Setor Público. Impacto.



## **ABSTRACT**

The Brazilian Public Accounts be in the process of evolution and mandatory registration of depreciation of chattels, from 2010, is part of the convergence with International Accounting Standards process. This research aims to analyze the impacts caused by the implementation of the depreciation in public accounting, to achieve the proposed objective, a survey was developed using the descriptive method, adopting a case study at the Regional Electoral Tribunal of RN combined with literature and documents relating to the conceptual approach to depreciation and research had a qualitative character , with an analysis of the technique in the light of existing norms on the subject and interpretation of data in the case study. The deployment of depreciation in TRE -RN caused considerable repercussions on the financial statements , particularly in the Statements of Changes in Equity , the Balance Sheet , we observed a decrease in equity of approximately 0.8 % and a reduction in surplus of 6 % , the disclosure of depreciation provides a more realistic view of the financial situation.

**Keywords:** Depreciation. Public Sector. Impact.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>16</b>
2.1 DEPRECIAÇÃO.....	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>
2.2 MÉTODOS DE CÁLCULOS DA DEPRECIAÇÃO .....	18
2.2.1 Método Linear ou Método das Quotas Constantes .....	18
2.2.2 Método de Cotas Decrescentes ou Método da Soma dos Algarismos dos Anos	19
2.2.3 Métodos das Unidades Produzidas ou Método de Cotas Variáveis .....	20
<b>3. A DEPRECIAÇÃO NO SETOR PÚBLICO.....</b>	<b>21</b>
3.1 OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO .....	21
3.1.1 Princípio da Entidade .....	22
3.1.2 Princípio da Continuidade.....	22
3.1.3 Princípio da Oportunidade.....	22
3.1.4 Princípio do Registro Pelo Valor Original.....	23
3.1.5 Princípio da Competência .....	23
3.1.6 Princípio da Prudência .....	24
3.2 AS NORMAS BRASILEIRAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO .....	25
3.2.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.....	25
3.2.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.....	26
3.2.3 NBC T 16.3 – Planejamento e Seus Instrumentos Sob o Enfoque Contábil.....	27
3.2.4 NBC T 16.4 – Transações no Setor Público .....	27
3.2.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil.....	28
3.2.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.....	28
3.2.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.....	30
3.2.8 NBC T 16.8 – Controle Interno .....	30
3.2.9 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.....	31
3.2.10 NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público .....	33
3.3 MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO.....	33
3.4 MANUAL SIAFI .....	36
<b>4. IMPLANTAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO NO TRE-RN.....</b>	<b>37</b>
4.1 APRESENTAÇÃO DO TRE-RN .....	37
4.2 CRONOGRAMA SEGUIDO NO TRE-RN PARA IMPLANTAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO .....	40
4.3 IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS .....	44
CONCLUSÃO .....	47
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>49</b>

## LISTA DE ABERVIATURAS E/OU DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
SIAFI	Sistema de Administração Financeira (do Governo Federal)
JE	Justiça Eleitoral
TSE	Tribunal Superior Eleitoral
TRE-RN	Tribunal Regional Eleitoral do Rio Grande do Norte
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
SISPRO	Sistema de Controle Patrimonial
SRF	Secretária da Receita Federal do Brasil
STN	Secretária do Tesouro Nacional
MF	Ministério da Fazenda

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

A Contabilidade Pública tem passado por sucessivas mudanças normativas desde a sua origem, são evoluções técnicas que buscam a melhor maneira de controlar e demonstrar os atos e fatos da administração pública, nos últimos anos o Brasil começou um processo de convergência das normas brasileiras ao padrão internacional.

O processo de convergência visa adequar as normas brasileiras às normas publicadas pela *International Federation of Accountants* – IFAC, e toma como referência os princípios das *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS, emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB. Uma parte da estratégia da IPSASB é fazer convergir as IPSAS's com as *International Financial Reporting Standards* – IFRS emitidas pelo *International Accounting Standards Board* – IASB, entretanto o órgão também trabalha com abordagens específicas do setor público.

Em agosto de 2008 o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº 184 que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, e dando continuidade publicou o Decreto nº 6976, de 7 de outubro de 2009, que estabelece que a Secretária do Tesouro Nacional - STN é responsável pela promoção da busca pela convergência aos padrões internacionais, respeitando os aspectos formais e conceituais da legislação vigente.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC tem uma participação ativa neste processo, ele criou em 2007 o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que conta com a participação de diversas instituições e atua na reforma das normas contábeis, em 2008 publicou as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.

Em 2009 foi publicado o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, substituindo o Manual de Receita Nacional e o Manual de Despesa Nacional, este foi um marco na regulamentação e na prática contábil do setor público no Brasil, o MCASP foi reeditado a cada ano, com as atualizações advindas das discussões no âmbito do Grupo Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – GTCON e das sugestões e colaborações de diversos técnicos e instituições de todo o país, atualmente está na 5ª edição, mas já está sendo elaborada a 6ª edição.

Segundo Castro (2010, p. 87), entender a Contabilidade como ciência é primordial para fundamentar conceitos e analisar os fatos como eles devem ser tratados, a partir de sua essência. A contabilidade na prática caracteriza-se por técnicas aplicáveis na busca do objetivo de fornecer as informações da entidade. A contabilidade do setor público é um importante instrumento para subsidiar os agentes públicos, dar transparência à sociedade e garantir a fidedignidade aos órgãos de controle interno e externo.

Para o CFC, a edição das NBCASP contribui para uma padronização de práticas e procedimentos contábeis, pois devido à dimensão e a diversidade estrutural da administração pública brasileira era essencial uma uniformização para atender às novas exigências sociais em busca de um novo padrão de informações geradas pela Nova Contabilidade Pública.

As mudanças trazidas pela NBCASP tentam resgatar o caráter científico da Contabilidade Pública para tanto foram aplicados os princípios contábeis e houve uma mudança no foco da mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais, deixando de ser eminentemente centrado no controle orçamentário e passando a ter um enfoque patrimonial. Dentre as NBCASP, está a NBCASP 16.9, que trata sobre Depreciação, Amortização e Exaustão, e estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil destes. De acordo com a NBC T 16.9 a depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência, portanto o valor depreciado está diretamente ligado a vida útil do bem e deve ser apurado mensalmente e reconhecido nas variações patrimoniais.

A STN determinou que a Administração Pública Direta da União, suas autarquias e fundações aplicarão esta norma a partir do exercício contábil de 2010, levando em consideração que até então a depreciação não era reconhecida pela Contabilidade Pública, a sua implantação provocou impactos nas demonstrações contábeis. Diante desta mudança significativa e considerando o interesse em se estudar os principais aspectos do reconhecimento da depreciação no setor público tornou-se oportuno desenvolver um pesquisa em órgão da Administração Direta da União, sendo escolhido o Tribunal Regional Eleitoral do Rio Grande do Norte, buscando responder as seguinte indagação:

- Quais os impactos com implantação da depreciação dos bens públicos nas Demonstrações Contábeis?

## 1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral da presente pesquisa é analisar os impactos provocados pela implantação da depreciação no setor público. Já os objetivos específicos deste estudo consistem em: a) Delinear e explorar uma abordagem conceitual da depreciação; b) Revisar a normatização que fala sobre depreciação no setor público; c) Levantar os procedimentos adotados pela Seção de Patrimônio e pela Seção de Contabilidade do TRE-RN para calcular e registrar a depreciação, e; d) Identificar os reflexos do reconhecimento e contabilização da depreciação nas Demonstrações Contábeis exigidas pela Lei nº 4.320/64.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

O art. 37 da Constituição Federal de 1988 define que a Administração Pública obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. O art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que são instrumentos de transparência da gestão fiscal os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, e que esta transparência será assegurada, segundo o inciso II do referido artigo, mediante liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas em meios eletrônicos de acesso público.

O Decreto 347/91 no seu art. 1º determina que a execução orçamentária, financeira e contábil dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal será realizada através do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, este decreto concedeu os efeitos legais da utilização do SIAFI e com isto trouxe a automatização do processo contábil e conferiu rapidez e segurança nas informações fornecidas pela Contabilidade Pública.

Castro e Garcia (2004, p. 124) ressaltam que dado que o objetivo da Contabilidade é a informação, é compreensível que sua credibilidade depende da solidez da base de dados em que ela se apóia, e que os princípios e convenções contábeis são conceitos e regras que servem para disciplinar e orientar os registros e a sua análise, dando-lhe coerência e inteligibilidade, permitindo a compreensão, o acompanhamento histórico e a análise da situação patrimonial exata de cada entidade e possibilitando a comparação desta situação em seus diferentes momentos pelos usuários e pela sociedade.

Com as mudanças trazidas pela implantação da depreciação no setor público torna-se relevante analisar quais foram os reflexos desta implantação no objetivo da contabilidade, que

é a informação, estudar se essa mudança trouxe uma elevação no nível qualitativo da informação contábil, sobretudo nos aspectos de relevância, confiabilidade e comparabilidade.

#### **1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

De acordo com Severino (2008, p. 122), com referência à natureza das fontes utilizadas para abordagem e tratamento de seu objeto, a pesquisa pode ser bibliográfica, de laboratório e de campo, e descreve a pesquisa bibliográfica como aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrentes de pesquisas anteriores, e utiliza-se dos textos como fonte do tema a ser pesquisado. Quanto a seus objetivos, uma pesquisa pode ser exploratória, descritiva ou explicativa.

Segundo Beuren, et al (2006, p. 79) considerando as particularidades da Contabilidade, optou-se por focar tipologias de delineamentos de pesquisa, quanto aos objetivos, contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa, pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e quanto à abordagem ela pode ser qualitativa e quantitativa.

Utilizando os conceitos descritos pelos dois autores citados esta pesquisa se caracteriza quanto aos objetivos, ela é descritiva, pois observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los, quanto aos procedimentos é se enquadra em um estudo de caso, pois o estudo está concentrado em um único caso; como bibliográfica, pois é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos; e como documental, pois utiliza material que não receberam nenhuma análise aprofundada, e no tocante à abordagem do problema, este estudo contempla uma pesquisa de caráter qualitativo, pois o objeto de estudo demanda análise profunda da técnica utilizada à luz da legislação e normas, com a interpretação de dados dos relatórios oriundos da contabilidade, a fim de atingir o seu propósito.

A pesquisa, realizada no Tribunal Regional Eleitoral do Rio Grande do Norte, Órgão da Administração Direta do Poder Judiciário Federal, tem como objeto de estudo, os procedimentos adotados pela Seção de Patrimônio e pela Seção de Contabilidade do TRE-RN para calcular e registrar a depreciação, as Demonstrações Contábeis exigidas pela Lei nº 4.320/64 referentes ao de 2010, extraídas do SIAFI – Sistema de Administração Financeira do Governo Federal, administrado pela STN/MF, por meio da transação “conbalanug” (consulta balanço da Unidade Gestora), que permite ao usuário acesso a todos os balanços da Unidade.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Como referencial teórico foi utilizado os princípios da contabilidade, a legislação aplicável, o MCASP, o Manual SIAFI e as orientações do TSE acerca do assunto, que dão sustentação à análise e interpretação dos dados, para atingir o objetivo de identificar quais os impactos com implantação da depreciação dos bens públicos nas Demonstrações Contábeis e que benefícios esta implantação trouxe para a tomada de decisões dos gestores.

### **2.1. DEPRECIÇÃO**

O alcance dos objetivos deste estudo e o seu entendimento perpassam necessariamente por uma compreensão conceitual e técnica de depreciação e de seus métodos de cálculo. Para tanto damos início com uma revisão no arcabouço conceitual relacionado ao tema, com o intuito de fornecer um referencial teórico como base desta pesquisa.

A literatura contábil sobre o tema é vasta, neste estudo além dos ensinamentos dos estudiosos da doutrina contábil, toma-se como referência o Pronunciamento Técnico CPC 27 emitido pelo CPC e que trata da contabilização do ativo imobilizado. O CPC é órgão responsável pelo estudo, preparo e emissão de orientações técnicas na forma de pronunciamentos contábeis e considerando que ele reúne a notória participação de respeitadas entidades acadêmicas, profissionais e reguladoras da contabilidade e ainda a correlação de seus pronunciamentos com as normas internacionais de contabilidade, a abordagem deste pronunciamento torna-se relevante para o alcance do objetivo deste estudo.

De acordo com a equipe de professores da USP no livro *Contabilidade Introdutória*, coordenado por Iudícibus (2008, p. 212) a palavra depreciação é de uso muito frequente, tanto na linguagem popular como na linguagem técnica. Para a Contabilidade, a depreciação é um custo amortizado, ela é calculada por período e representa a parcela da vida útil do bem utilizada naquele espaço de tempo.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 325) definem depreciação como “o processo de alocação do valor de entrada, geralmente o custo original ou corrigido, de instalações e equipamentos, aos vários períodos durante os quais se espera obter os benefícios decorrentes de sua aquisição e seu emprego”. Para os autores, a maior dificuldade em relação à definição do valor da depreciação está ligada ao fato que nenhum método de alocação é inteiramente defensável, sendo impossível defender um como superior aos demais. Existe também a dificuldade para se fazer estimativas, tais como: o valor do ativo, a sua vida útil esperada e o seu valor residual.



Iudícibus, et al (2010, p.251) afirma que uma dificuldade inerente ao processo de alocação da depreciação é a determinação do período de vida útil do Ativo Imobilizado, pois esta decorre de dois fatores: causas físicas e causas funcionais. As causas físicas decorrem do desgaste natural pelo uso e ação da natureza, deve-se levar em consideração também a política de manutenção adotada pela empresa, já as causas funcionais são decorrentes da evolução tecnológica à qual estamos sujeitos constantemente, trazendo assim a necessidade de substituição de alguns bens para aperfeiçoamento.

Hendriksen e Van Breda citam uma definição mais antiga de depreciação, do Comitê de Terminologia da AIA, de 1942:

A contabilidade da depreciação é um sistema de contabilidade que procura distribuir o custo ou outro valor básico de ativos reais tangíveis, menos o valor residual (se houver), pela vida útil estimada da unidade (que pode ser um grupo de ativos) de maneira sistemática e racional. É um processo de alocação, não de avaliação. (HENDRIKSEN E VAN BREDA, 1999, p. 326).

O Pronunciamento Técnico CPC 27 define a depreciação como uma alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil, no entendimento apresentado por este CPC o ativo imobilizado abrange os itens tangíveis mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos, e que se espera que sejam utilizados por mais de um período.

O valor depreciável do ativo imobilizado é mensurado pelo seu custo, que compreende, conforme o pronunciamento:

- (a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado.

O CPC 27 orienta que a depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e condições necessários para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração, e deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Quanto ao valor residual e à vida útil do ativo, o CPC 27 determina que sejam revisados pelo menos ao final de cada exercício e, havendo divergências em relação às

expectativas das estimativas anteriores, tal mudança deve ser registrada como mudanças nas estimativas contábeis, de acordo com o CPC 23.

A definição de Ferrari (2006, p. 245) para a depreciação é que “A depreciação é a despesa com a perda de valor de bens tangíveis, sujeitos ao desgaste pelo uso, ação da natureza ou por se tornarem obsoletos”

De acordo com o disposto no artigo 183, § 2º, da Lei nº 6.404/76, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizados deve ser registrada periodicamente nas contas de depreciação, quando corresponder à perda de valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

## **2.2 MÉTODOS DE CÁLCULOS DA DEPRECIAÇÃO**

Na literatura contábil podem ser encontrados diversos critérios para calcular o valor da depreciação do exercício. Iudícibus et al (2010, p. 251) destaca quatro principais grupos de métodos:

- a) Método das quotas constantes;
- b) Método da soma dos dígitos dos anos;
- c) Método de unidades produzidas;
- d) Método de horas de trabalho.

Iudícibus, et al (2008, p. 214) cita três métodos: o Método das Quotas Constantes, o Método da Soma dos Algarismos dos Anos e o Método do Saldo Decrescente. O CPC 27 ressalta o seguinte sobre os métodos de depreciação:

Podem ser utilizados vários métodos de depreciação para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas.

Descreveremos a seguir os três métodos citados pelo CPC 27.

### **2.2.1 Método Linear ou Método das Quotas Constantes**

É o mais utilizado na prática, pela sua simplicidade de aplicação e facilidade de compreensão, além de ser aceito pelo Fisco, a depreciação é calculada dividindo-se o valor

depreciável pelo tempo de vida útil do bem, pode também ser adotada uma taxa percentual de depreciação sobre o valor do bem. A fórmula apresentada por Iudícibus et al (2008, p. 214) é:

$$\text{Quota de Depreciação} = \text{Custo} - \text{Valor residual/vida útil.}$$

De acordo com Ferrari (2006, p. 241) por esse método a depreciação pode ser calculada de duas formas: aplicando-se uma taxa (percentual) constante sobre o valor a ser depreciado e dividindo-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 335) este método é a forma mais comum e envolve o que poderia ser batizado de depreciação temporal, pois a premissa básica deste método é que a depreciação é função da passagem do tempo, e não do uso do ativo. Obsolescência e deterioração com o passar do tempo são os fatores determinantes na diminuição do potencial do ativo, e não o esgotamento físico causado pelo uso, e sendo assim o custo total dos serviços em qualquer período se supõe ser o mesmo, independente da grau de utilização.

A Receita Federal do Brasil determina as regras para as taxas de depreciação no art. 310 do RIR/99 ela afirma que a taxa anual será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem, e no parágrafo 1º diz que a Secretaria da Receita Federal publicara periodicamente o prazo de vida útil admissível, mas assegura o direito de usar outra quota adequada, desde prove esta adequação.

A quota pode ser anual ou mensal, e o valor residual pode existir ou não, o CPC 27 afirma que a depreciação pelo método linear resulta em uma despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere.

### **2.2.2 Método de Cotas Decrescentes ou Método da Soma dos Algarismos dos Anos**

Também é um método linear, porém proporciona quotas de depreciação maiores no início e menores no fim da vida útil. Permite uma maior uniformidade nos custos, pois quando novos os bens necessitam de pouca manutenção e reparos, e depois com o passar do tempo estes encargos tendem a aumentar. Esse crescimento seria compensado pelas quotas decrescentes de depreciação, resultando em custos globais mais uniformes (Iudícibus et al, 2010). Segundo o CPC 27 o método dos saldos decrescentes resulta em uma despesa decrescente durante a vida útil.

De acordo com a fórmula de cálculo apresentada por Iudícibus et al (2008, p. 214) para o método da soma dos dígitos dos anos, deve-se inicialmente somar os algarismos que compõem o número de anos de vida útil do bem (para uma vida útil de 5 anos, teríamos, por exemplo,  $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ ). A depreciação de cada ano consiste numa fração em que o denominador é a soma obtida e o numerador é para o primeiro ano (n), para o segundo (n – 1), para o terceiro (n – 2) e assim sucessivamente, em que n equivale ao número de anos de vida útil.

### 2.2.3 Métodos das Unidades Produzidas ou Método de Cotas Variáveis

É baseado numa estimativa do número total de unidades que devem ser produzidas pelo bem depreciado (Iudícibus et al, 2008, p. 215).

De acordo com HENDRIKSEN E BREDA (1999, p. 326) para muitos tipos de ativos, a suposição de despesa variável de depreciação é razoável, principalmente para aqueles que o desgaste físico é mais importante que a obsolescência econômica, ou se a obtenção dos serviços esperados pode ocorrer antes da obsolescência. A depreciação estaria baseada apenas na utilização física do ativo no período. E o CPC 27 ressalta que este método resulta em uma despesa no uso ou produção esperados.

Iudícibus et al (2010, p. 251) apresenta a seguinte fórmula de cálculo:

Depreciação Anual = N° de unidades produzidas no ano X / N° de unidades estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem.

Método de Depreciação	Características	Vantagens	Desvantagens
- Quotas constantes	- Quotas de depreciação constantes.	- Simplicidade do método.	- Não reflete a realidade dos custos, pois resulta numa taxa de retorno crescente do bem.
- Soma dos dígitos	- Depreciação diminui ao longo do tempo.	- Custos globais mais uniformes	- Pode não refletir a realidade para bens em que o desgaste físico é fator predominante de depreciação.
- Unidades produzidas	- Depreciação em função do uso do bem.	- Reflete a realidade dos custos	- Método de cálculo mais complicado.

Quadro 1: Quadro comparativo dos métodos apresentados  
Fonte: quadro adaptado de Falcão, 2010.

### **3. A DEPRECIACÃO NO SETOR PÚBLICO**

A implantação da depreciação na contabilidade pública tem como fundamentação legal as determinações da STN, as NBCASP, principalmente a NBCASP 16.9, o MCASP e o Manual SIAFI, normas que serão tratadas a seguir, porém o estudo de toda e qualquer ciência deve partir dos princípios que a alicerçam. Por este motivo, iniciamos a abordagem do tema por uma explanação sobre os Princípios Contábeis aplicados ao setor público, que foram estabelecidos pelo CFC, depois será abordado cada uma das NBCASP e por último o MCASP e o Manual SIAFI.

#### **3.1 OS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO**

A Resolução CFC nº 750/1993, recentemente atualizada pela Resolução CFC nº 1282/2010 estabelece os Princípios de Contabilidade, com o objetivo de prover fundamentação apropriada para interpretação e aplicação das normas brasileiras de contabilidade. Como descrito no art. 2º do regulamento, tais princípios representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, em consonância com o entendimento predominante nos universos científico e profissional, e enfatiza o objeto da contabilidade que é o Patrimônio das Entidades.

A Resolução CFC nº 1111/07, atualizada pela Resolução CFC nº 1367/11, que aprova o Apêndice II e aborda a interpretação dos princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público e esclarece que as novas demandas sociais estão exigindo um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos devem ser elaborados de maneira que toda sociedade seja capaz de ter a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais, o acompanhamento do orçamento, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro do setor público.

Segundo Castro (2010, p. 115) os princípios de contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade e se constituem em vigas-mestras, incorporando atributos de universalidade e veracidade a prática contábil, conservando validade em qualquer circunstância. A seguir a fundamentação do CFC de cada princípio e sobre a sua aplicabilidade no segmento público.

### **3.1.1 Princípio da Entidade**

O princípio da entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, de forma que o patrimônio da entidade não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, o patrimônio pertence à entidade, mas a recíproca não é verdadeira. (RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93, art. 4º)

Para o ente público, o princípio da entidade se afirma pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos são à base da autonomia patrimonial. (RESOLUÇÃO CFC Nº 1111/07, item 1.1).

### **3.1.2 Princípio da Continuidade**

O princípio da continuidade refere-se ao pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro, circunstância que deve ser observada na mensuração e na apresentação dos componentes do patrimônio. (RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93, art. 5º)

No que diz respeito às entidades públicas, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio. Assim, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade. (RESOLUÇÃO CFC Nº 1111/07, item 1.2)

### **3.1.3 Princípio da Oportunidade**

O princípio da oportunidade diz respeito ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas, contribuindo para elevar sua relevância e é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação. (RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93, art. 6º)

No âmbito do setor público, a observância do princípio da oportunidade é indispensável para a integridade e a fidedignidade do processo dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio das entidades, observando as NBCASP. A integridade e a fidedignidade referem-se à necessidade de que as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais do ato, com o objetivo de atender à primazia da essência sobre a forma. (RESOLUÇÃO CFC Nº 1111/07, item 1.3)

### **3.1.4 Princípio do Registro Pelo Valor Original**

O princípio do registro pelo valor original determina o registro inicial dos componentes do patrimônio pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional. O custo histórico é estabelecido como uma das bases de mensuração, admitindo-se o reconhecimento de variações nos valores dos elementos patrimoniais. Assim, podem ser utilizados de forma combinada, ao longo do tempo, os critérios de custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo e atualização monetária. Estas variações não representam uma nova avaliação, mas tão somente ajustamentos dos valores originais para determinada data. (RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93, art. 7º)

No âmbito das entidades públicas, será utilizado no registro dos atos e fatos contábeis o valor original dos componentes patrimoniais, o qual não se confunde com o custo histórico. O valor original corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada, a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída, a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo. (RESOLUÇÃO CFC Nº 1111/07, item 1.4)

### **3.1.5 Princípio da Competência**

De acordo com o princípio da competência, os efeitos das transações e outros eventos devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento, observando-se a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93, art. 9º)

O Princípio da Competência aplica-se integralmente ao setor público (RESOLUÇÃO CFC Nº 1111/07, item 1.6), portanto de acordo com Castro (2010, p. 123) os atos e os fatos da administração pública que afetam o patrimônio devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

### **3.1.6 Princípio da Prudência**

O princípio da prudência determina, que sempre que houver alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido, deve ser adotado o menor valor para os componentes do ativo e o maior para os do passivo. A adoção da prudência nas estimativas em condições de incerteza contribui para que ativos e receitas não sejam superestimados e para que passivos e despesas não sejam subestimados, e pressupõe certo grau de precaução, fornecendo maior confiabilidade ao processo de mensuração e às informações contábeis. (RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93, art. 10)

Para os entes públicos, a prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, surgirem possibilidades de novas mensurações. Em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, o princípio da prudência deve contribuir para a garantia da inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores. A aplicação deste princípio não deve levar a excessos ou situações de manipulação do resultado, ocultação de passivo, super ou subavaliação de ativos. (RESOLUÇÃO CFC Nº 1111/07, item 1.7)



### 3.2 AS NORMAS BRASILEIRAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

As NBCASP constituem um conjunto de dez normas, conforme listamos a seguir:

NORMA	RESOLUÇÃO
NBCASP 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	Resolução CFC nº 1.128/08, alterada pela Resolução CFC nº 1.268/09
NBCASP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis	Resolução CFC nº 1.129/08, alterada pela Resolução CFC nº 1.268/09
NBCASP 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	Resolução CFC nº 1.130/08
NBCASP 16.4 – Transações no Setor Público	Resolução CFC nº 1.131/08
NBCASP 16.5 – Registro Contábil	Resolução CFC nº 1.132/08
NBCASP 16.6 – Demonstrações Contábeis	Resolução CFC nº 1.133/08, alterada pela Resolução CFC nº 1.268/09
NBCASP 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis	Resolução CFC nº 1.134/08
NBCASP 16.8 – Controle Interno	Resolução CFC nº 1.135/08
NBCASP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão	Resolução CFC nº 1.136/08
NBCASP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Resolução CFC nº 1.137/08

Quadro 2: Quadro de resumo das NBCASP

Fonte: CFC

#### 3.2.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

Conceitua a Contabilidade Pública como ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, e que tem como objetivo oferecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira

e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas; e como suporte técnico do controle social.

Determina que seu objeto seja o patrimônio da entidade pública e que o seu campo de aplicação são todos os entes que recebam, guardem, apliquem, gerenciem ou movimentem recursos públicos. E classifica a Unidade Contábil em originária, descentralizada, unificada e consolidada. Fica estabelecido que a Contabilidade Pública deve observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público.

### **3.2.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis**

Estabelece a definição do patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de apresentar o conceito e a estrutura do sistema de informações contábeis para as entidades públicas.

Define Patrimônio Público como o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades públicas, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios futuros inerentes à prestação de serviços públicos.

Classifica o patrimônio público em três grupos Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido, considera a segregação em “circulante” e “não circulante” com base em seus critérios de conversibilidade e exigibilidade.

Evidencia que o sistema contábil público representa a estrutura de informações sobre registro, avaliação, evidenciação e controle dos atos e dos fatos da gestão pública com o objetivo de orientar, suprir o processo de decisão, a correta prestação de contas e controle social.

Determina que o sistema contábil público estrutura-se em quatro subsistemas:

Subsistema de Informações Orçamentárias – registra processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento orçamentário e à sua execução;

Subsistema de Informações Patrimoniais – registra, avalia e evidencia os fatos financeiros e não financeiros que tenham relação com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (redação da Resolução 1268/09 do CFC)

Subsistema de Custos – registra, processa e evidencia os custos da gestão de políticas públicas;

Subsistema de Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Os subsistemas devem ser integrados de modo a subsidiar a administração pública sobre: desempenho, resultados obtidos com relação à economicidade, à eficiência à eficácia e à afetividade na execução dos programas, avaliação das metas estabelecidas, dos riscos e das contingências.

### **3.2.3 NBC T 16.3 – Planejamento e Seus Instrumentos Sob o Enfoque Contábil**

Esta norma estabelece as bases para controle contábil do planejamento das entidades do setor público, expressos em planos hierarquicamente interligados, em especial ao plano plurianual – PPA que esta no nível estratégico com definições de metas para o período de quatro anos, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO que contém orientações para a elaboração dos orçamentos anuais e Lei Orçamentária Anual – LOA que está no nível operacional traduzindo para metas físicas e financeiras os objetivos do PPA para o período de um ano.

### **3.2.4 NBC T 16.4 – Transações no Setor Público**

Estabelece conceitos das transações no setor público, que, sob o enfoque contábil, são os atos e fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades públicas, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A norma segrega as transações conforme sua natureza em: econômico-financeira, que são as originadas de fatos que afetam o patrimônio público, e administrativa, que são as que não afetam o patrimônio público. A norma também trata das transações que envolvem valores de terceiros, que se caracteriza como aquelas em que a entidade responde como fiel depositária e que não afetam o patrimônio líquido.

### **3.2.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil**

Estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, apresenta as características do registro e da informação contábil, normatiza a estrutura do plano de contas e insere a escrituração contábil eletrônica.

São características da informação contábil no Setor Público: comparabilidade; compreensibilidade; confiabilidade; fidedignidade; imparcialidade; integridade; objetividade; representatividade; tempestividade; uniformidade; utilidade; verificabilidade e visibilidade.

Normatiza sobre Plano de Contas e eventos. Determina o Diário e o Razão constituem fontes de informações contábeis permanentes e neles devem estar registrados os fatos e atos da gestão pública, objeto da contabilidade.

Determina que as entidades do setor público devem desenvolver procedimentos que garantam a segurança, a preservação e a disponibilidade dos registros contábeis mantidos em sistemas eletrônicos.

### **3.2.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis**

Esta norma estabelece as Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas que são: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais, Balanço Patrimonial, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração do Resultado Econômico.

As Demonstrações Contábeis de cada exercício financeiro devem ser acompanhadas por anexos, outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas. A divulgação das demonstrações e de suas versões simplificadas é o ato de disponibilizá-las para sociedade e deve compreender, entre outras formas, a publicação na imprensa oficial, remessa aos órgãos de controle interno e externo, disponibilização para a sociedade em local e prazo indicados e disponibilização por meios eletrônicos de acesso público.

Segue uma breve descrição sobre as demonstrações:

- **BALANÇO PATRIMONIAL** - O Balanço Patrimonial, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, e tem por objetivo evidenciar qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública; e a classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em circulante e não-

circulante, com base em seus atributos de conversibilidade, exigibilidade e interesse social.

- **BALANÇO ORÇAMENTÁRIO** - O Balanço Orçamentário deve evidenciar as receitas e despesas orçamentárias, suas alterações, confrontando o orçamento inicial e a sua execução, destacando a integração entre o planejamento e execução orçamentária.
- **BALANÇO FINANCEIRO** - O Balanço Financeiro demonstra a movimentação de recursos disponíveis da entidade no período a que se refere.
- **DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS** - A Demonstração das Variações Patrimoniais tem como objetivo apurar o resultado patrimonial e evidenciar as variações patrimoniais qualitativas e quantitativas resultantes da execução orçamentária.
- **DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA** - A Demonstração do Fluxo de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade da entidade de manter o regular financiamento dos serviços públicos sob sua responsabilidade, podem ser elaboradas pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações dos seguintes fluxos: das operações, dos investimento e dos financiamentos.
- **DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO** - A Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico, e a receita econômica é apurada a partir de benefícios gerados para a sociedade através da qualidade de prestação de serviços, fornecimento de bens ou produtos pela entidade pública e o custo de oportunidade, o resulta é obtido do confronto entre a receita econômica e os itens de custos e despesas dos serviços identificados com a execução da ação pública.
- **NOTAS EXPLICATIVAS** - As Notas Explicativas são partes integrantes das Demonstrações Contábeis e as informações contidas nelas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não-constantes nas Demonstrações Contábeis. Elas incluem os critérios utilizados na elaboração das Demonstrações Contábeis, das informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira,

legal, física, social e de desempenho, bem como eventos subsequentes ao encerramento do período a que se refere.

### **3.2.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis**

Esta norma estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público. A consolidação de demonstrações contábeis de entidades governamentais tem como objetivo o conhecimento e a disponibilização de macro agregados do setor público, a visão global do resultado obtido pela gestão e a instrumentalização do controle social. Estabelece que no processo de consolidação devem ser considerados as relações de dependência entre as entidades do setor público e que as demonstrações de consolidação devem ser acompanhadas de notas explicativas que no mínimo identifique as características das entidades incluídas na consolidação, razões das avaliações dos componentes patrimoniais, natureza e montantes dos ajustes e eventos subsequentes que possam ter efeito relevante sobre esta demonstração.

### **3.2.8 NBC T 16.8 – Controle Interno**

A norma trata do controle interno das entidades públicas, objetivando minimizar riscos e dar efetividade às informações contábeis, visando assegurar o alcance dos objetivos da entidade do setor público. O Controle interno do ponto de vista contábil é um conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade com a finalidade de salvaguardar os ativos, dar conformidade entre o registro contábil e o ato correspondente, propiciar informação oportuna e adequada, estimular o cumprimento das normas e diretrizes, contribuir para a eficiência operacional e auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes e outras inadequações.

O controle interno é classificado nas seguintes categorias: operacional - aqueles relacionados aos resultados alcançados pela gestão; contábil - aqueles relacionados à veracidade e fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; normativo - aqueles relacionados à observância da legislação e regulamentos pertinentes.

O ambiente de controle interno deve demonstrar o grau de comprometimento de todos os níveis da administração na aplicação dos procedimentos de controle de prevenção e de detecção, buscando a qualidade do controle interno.

### 3.2.9 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

Esta norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão.

Inicialmente são fixados alguns conceitos relevantes, a saber:

- *Depreciação*: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.
- *Valor bruto contábil*: o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação acumulada.
- *Valor depreciável*: o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual.
- *Valor líquido contábil*: o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação acumulada.
- *Valor residual*: o montante líquido que se espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.
- *Vida útil econômica*: o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

A norma define que devem ser observados os seguintes aspectos no registro da depreciação: é obrigatório o reconhecimento da depreciação, o valor da parcela correspondente ao período deve ser reconhecido no resultado como decréscimo patrimonial, e no balanço patrimonial, através de conta redutora do respectivo ativo e devem ser considerado as circunstâncias que podem influenciar seu registro. O valor depreciado deve ser apurado mensalmente e computado nas contas de resultado do exercício.

O regulamento determina que o valor residual e à vida útil econômica do ativo, devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício, efetuando-se as devidas alterações, quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores. A norma também define que a contabilização da depreciação de um ativo deve iniciar a partir do momento em que o mesmo esteja em condições de uso, prosseguindo até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Salienta-se que a depreciação não cessa quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação.

A referida norma estabelece que a vida útil econômica de um ativo deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico. A estimativa da vida útil deve levar em consideração:

- a) A capacidade de geração de benefícios futuros;
- b) O desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- c) A obsolescência tecnológica; e
- d) Os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

E que nos casos específicos de bens reavaliados, a depreciação deve ser calculada e registrada sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico específico.

O regulamento lista os ativos pertencentes ao patrimônio público que não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- Bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- Bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- Animais que se destinam à exposição e à preservação; e
- Terrenos rurais e urbanos.

Segundo a norma no caso dos bens imóveis, a depreciação deve ser calculada com base, exclusivamente, no custo de construção, deduzido o valor dos terrenos.

Acerca dos métodos de depreciação, determina que estes devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente. Cita alguns métodos de cálculo dos encargos de depreciação que podem ser adotados, porém não exclui a possibilidade de utilização de outros métodos aplicáveis:

- a) O método das quotas constantes;
- b) O método das somas dos dígitos;
- c) O método das unidades produzidas.



Quanto à divulgação das informações, a norma institui que as demonstrações contábeis do setor público devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa os itens a seguir:

- O método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
- O valor contábil bruto e a depreciação acumulada no início e no fim do período; e
- As mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

Salienta-se que tais regras foram consideradas pelo CFC como facultativas na data de publicação da resolução, porém a STN tornou obrigatório o cumprimento desta norma para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro do exercício de 2010.

### **3.2.10 NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público**

Esta norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Ela descreve os critérios relacionados a cada grupo do ativo do Balanço Patrimonial. E determina que as reavaliações devem ser feitas utilizando o valor justo ou o valor de mercado na data do encerramento deste e que devem ocorrer, pelo menos anualmente para as contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores registrados e a cada quatro anos para as demais contas.

## **3.3 MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO**

A STN através da portaria nº 437/2012 aprovou a 5ª edição do MCASP que traz algumas mudanças em consideração as seguintes necessidades:

- Padronizar os procedimentos contábeis em todos os níveis da administração pública, com o objetivo de orientar e dar apoio à gestão patrimonial;
- Elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas tendo como base o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público;

- Instituir um eficiente instrumento de orientação, mediante consolidação de conceitos, regras e procedimentos para as operações típicas do setor público;
- E proporcionar maior transparência sobre as contas públicas.

O art. 1º do decreto que aprovou a 5ª edição do Manual lista as partes aprovadas, no art. 2º ele relata o assunto abordado pela PARTE II do MCASP, que é a parte de Procedimentos Contábeis Patrimoniais, que trata do reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio público, e determina o regime de competência para o reconhecimento das variações patrimoniais, conduzindo a contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais e ampliando a transparência das contas públicas. Determina em seu art. 6º que esta parte deverá ser adotada gradualmente até o final do exercício de 2014.

A parte Geral do MCASP traz uma contextualização sobre a contabilidade pública e a necessidade da criação do Manual, neste texto ele afirma que o Manual tem o objetivo de colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para o resgate do objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. E destaca a importância da compreensão dos diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público, sendo o Aspecto Orçamentário, o Aspecto Patrimonial e Aspecto Fiscal. Nesta parte encontra-se a seguinte descrição do Aspecto Patrimonial.

Compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público (arts. 85, 89, 100 e 104 da lei nº 4.320/1964). Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e normas contábeis voltados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais. O Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto. O resultado patrimonial é apurado pela diferença entre as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, registradas segundo os princípios da competência e oportunidade. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público visa a contribuir, primordialmente, para o desenvolvimento deste aspecto.

Também ressalta a necessidade da adoção de um plano de ação para a implantação das inovações contábeis e descreve resumidamente os passos a serem seguidos, que são: primeiro a instituição de um grupo que irá desenvolver os trabalhos técnicos, segundo convocar o grupo que preferencialmente contará com representantes do setor contábil, almoxarifado, patrimônio, tecnologia da informação, pessoal, tributário e outros que julgar conveniente, o terceiro é elaborar um cronograma de implantação e operacionalização dos aspectos Patrimoniais e do Plano de Contas, e que em 2014 as principais inovações já devem estar integralmente implantadas.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público permite que todos os entes da Federação adotem uma padronização o que torna possível uma melhor qualidade na consolidação das contas públicas, e tem sido usado como ferramenta para prestação de contas automatizada por parte do Tribunal de Contas.

Na parte II do MCASP são abortadas algumas determinações em relação à implantação da depreciação no Setor público, a despesa com depreciação é enquadrada como uma variação patrimonial diminutiva independente da execução orçamentária, e que a depreciação é feita para elementos patrimoniais tangíveis e que existem múltiplas causas da redução do valor do bem, sendo o uso, ação da natureza e obsolescência. Para efetuar a depreciação é necessário que o valor registrado espelhe o valor justo, e a depreciação só cessa quando o ativo é baixado ou no final de sua vida útil, não cessando quando ele se torna ocioso ou é retirado de uso.

Em relação à vida útil ela é definida em relação da utilidade esperada do ativo pela entidade, e as tabelas de depreciação, contendo a vida útil, devem ser feitas pela própria entidade de acordo com as características particulares de utilização desses bens pelo ente.

Quanto aos métodos podem ser usados vários, dentre os aceitáveis pelas normas brasileiras, e não é exigido que todos os bens sejam depreciados pelo mesmo, porém os métodos utilizados devem ser justificados nas Notas Explicativas. O início da depreciação se dá no mês seguinte a colocação do bem em condições de uso, não há depreciação em fração menor que um mês, porém a taxa de depreciação do mês pode ser ajustada pró-rata em relação à quantidade de dias corridos a partir da data de disponibilidade do bem para uso.

Também é trazido um esquema de implementação de avaliação e depreciação de bens públicos, que estabelece uma data de corte para identificar o início da adoção dos procedimentos de depreciação e determina os seguintes passos a serem seguidos:

1º - Realizar uma verificação no inventário da entidade, de modo a separar as perdas. Os bens fora de uso, que não tenham valor de venda, em virtude de serem inservíveis deverão ser baixados como perda diretamente em conta de resultado (VPD).

2º - Analisar a data de aquisição do bem – se foi adquirido no ano de início da implantação da depreciação no ente, ele já deve ser depreciado sem que seja necessário realizar uma avaliação de seu valor justo.

3º - Se o ativo foi adquirido antes do ano da implantação da depreciação no ente (data de corte), analisar se o valor contábil (VC) do bem está registrado no patrimônio da entidade e

caso haja divergência do valor justo o seu valor deverá ser ajustado, para após isto, ser implantados os procedimentos de depreciação. Este procedimento pode ser feito por etapas, considerando as condições operacionais de cada órgão e entidade. E ajuste feitos devem ser seguidos de Notas Explicativas.

### 3.4 MANUAL SIAFI

A STN padronizou, por meio do Manual do SIAFI, Macrofunção 020300, os valores residuais e de vida útil a serem utilizados no setor público, e determina que todo o registro de depreciação deverá iniciar no exercício de mudança de critério contábil, ano de 2010. A entidade deve seguir o cronograma descrito neste manual e deve iniciar pelos bens colocados em condições de uso a partir de janeiro de 2010, e determina que o método de depreciação seja o das quotas constantes, já que a informação contábil deve ser consistente e comparável.

Com relação aos bens adquiridos nos demais exercícios o Manual determina que o administrador após o encerramento da primeira etapa conforme o cronograma deverá criar uma comissão de no mínimo três servidores para realizar o teste de recuperabilidade e realizar os ajustes necessários antes de iniciar a depreciação, segue cronograma extraído no Manual.

CONTA	TÍTULO	Prazo Máximo
1.4.2.1.2.02.00	AERONAVES	2011
1.4.2.1.2.20.00	EMBARGAÇÕES	2011
1.4.2.1.2.35.00	EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTOS DE DADOS	2011
1.4.2.1.2.52.00	VEÍCULOS DE TRAÇÃO MECÂNICA	2011
1.4.2.1.2.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO	2012
1.4.2.1.2.28.00	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS DE NATUREZA INDUSTRIAL	2012
1.4.2.1.2.08.00	APAR. EQUIP. E UTENS. MED. ODONT. LABOR. E HOSP.	2013
1.4.2.1.2.42.00	MOBILIÁRIO EM GERAL	2013

Tabela 1: Tabela de prazos

Fonte: Manual SIAFI

Os ajustes de reavaliação e a redução ao valor recuperável serão utilizados nos exercícios de 2011 a 2013 para que se possa obter uma base monetária inicial confiável para

os bens adquiridos até o ano de 2009, depois disso serão pouco utilizados. No caso de haver um fato de relevância Nacional que reflita em uma alteração no valor contábil dos bens, a STN emitirá pronunciamento com regras sobre a reavaliação e somente depois as unidades poderão efetuar o registro, porém se o fato for uma particularidade da unidade, a reavaliação poderá ser feita independente de pronunciamento da STN, contudo este fato deverá ser evidenciado nas Notas Explicativas.

#### **4. IMPLANTAÇÃO DA DEPRECIÇÃO NO TRE-RN**

A implantação da depreciação no TRE-RN ocorreu em conformidade com a Orientação nº 01/2010, da Secretaria de Planejamento, Orçamento, Finanças e Contabilidade – SOF/TSE que padroniza os procedimentos contábeis de depreciação e reavaliação no âmbito da Justiça Eleitoral. Para uma melhor compreensão desta pesquisa segue uma breve descrição do que é o TRE-RN, o cronograma seguido na implantação da depreciação no TRE-RN e uma demonstração dos impactos desta implantação nas Demonstrações Contábeis desta entidade.

##### **4.1 APRESENTAÇÃO DO TRE-RN**

A Justiça Eleitoral no Brasil é composta pelo TSE – Tribunal Superior Eleitoral e pelos Tribunais Regionais Eleitorais em cada estado, no Rio Grande do Norte temos o Tribunal Regional Eleitoral do RN – TRE-RN – que foi instalado pela primeira vez em 05 de agosto de 1932 e reinstalado em 12 de junho de 1945, O TRE-RN possui a sua sede administrativa na cidade do Natal, onde também se localiza o Centro de Operações da Justiça Eleitoral e o Fórum Eleitoral J. M. de Carvalho Santos. Além destes, compõem a Justiça Eleitoral do Rio Grande do Norte as zonas eleitorais e os postos de atendimento das Centrais do Cidadão distribuídas ao longo de todo o Estado.

O TRE-RN tem como Missão institucional garantir a legitimidade do processo eleitoral e o livre exercício do direito de votar e ser votado, a fim de fortalecer a democracia. E como Visão de Futuro promover a integração do ambiente interno, a excelência no atendimento à sociedade e a consolidação da credibilidade da justiça eleitoral. E defende os seguintes valores: celeridade, economicidade, transparência, cidadania, imparcialidade,

segurança, independência, ética e integração. O planejamento estratégico deste órgão conta com dezessete objetivos estratégicos que foram distribuídos ao longo de oito temas:

❖ Eficiência Operacional

- Garantir agilidade nos trâmites judiciais e administrativos;
- Promover o aperfeiçoamento e a integração do planejamento de eleições;
- Aprimorar continuamente a segurança do processo eleitoral.

❖ Responsabilidade Social

- Promover a cidadania.

❖ Alinhamento e Integração

- Assegurar a melhoria contínua da gestão estratégica;
- Fomentar a interação e a troca de experiências entre unidades e tribunais.

❖ Atuação Institucional

- Fortalecer e harmonizar as relações com instituições públicas e privadas;
- Buscar a excelência na prestação dos serviços ao público externo;
- Promover a imagem institucional.

❖ Gestão de Pessoas

- Desenvolver conhecimentos, habilidades e atitudes dos servidores;
- Adequar o quadro funcional para as competências e necessidades institucionais;
- Promover ações para a melhoria do ambiente organizacional.

❖ Infraestrutura e Tecnologia

- Prover a infraestrutura física apropriada às atividades administrativas e judiciais;
- Garantir a disponibilidade de sistemas essenciais de Tecnologia da Informação e Comunicação.

❖ Gestão da Informação

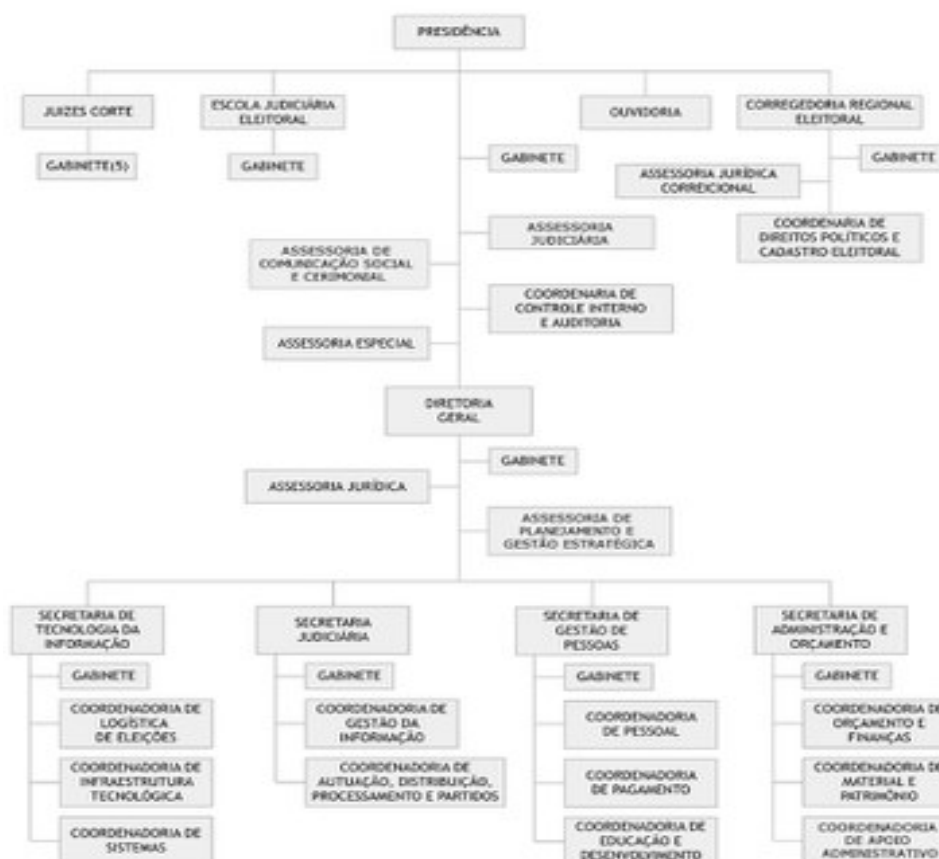
- Garantir a informação com segurança e rapidez.

❖ Orçamento e Finanças

- Assegurar créditos orçamentários necessários para a execução das metas estratégicas;
- Racionalizar a execução orçamentária e financeira.

O TRE-RN gerencia o processo eleitoral, por meio do seu colegiado, composto por dois desembargadores e dois juízes do Tribunal de Justiça, um juiz federal e dois cidadãos de “notável saber jurídico e idoneidade moral” (inciso III, do art. 25, do Código Eleitoral). Estes membros estão à frente de 69 (sessenta e nove) cartórios eleitorais cada um composto por um juiz e um promotor eleitorais ambos responsáveis por aplicar o ordenamento jurídico eleitoral no que tange aos direitos e deveres dos cidadãos sejam eles eleitores e/ou candidatos, bem como, atuarem efetivamente nos trabalhos eleitorais além auxiliar na função de elo entre a sede e os cidadãos.

O atual organograma do TRE-RN, extraído do site [www.tre-rn.jus.br](http://www.tre-rn.jus.br), tem a seguinte composição:



Quadro 3: Organograma do TRE/RN

Fonte: [www.tre-rn.jus.br](http://www.tre-rn.jus.br)

Observa-se que a Secretaria de Administração e Orçamento é composta por um gabinete e três Coordenadorias, sendo a Coordenadoria de Orçamento e Finanças, a Coordenadoria de Material e Patrimônio e a Coordenadoria de Apoio Administrativo, as duas seções que serão objetos desta pesquisa estão subordinadas a esta Secretaria, a Seção de Contabilidade está subordinada a Coordenadoria de Orçamento e Finanças e Seção de Patrimônio a Coordenadoria de Material e Patrimônio.

## **4.2 CRONOGRAMA SEGUIDO NO TRE-RN PARA IMPLANTAÇÃO DA DEPRECIÇÃO**

A orientação nº 01/2010 da Coordenadoria de Finanças e Contabilidade do TSE que tem como objetivo padronizar os procedimentos contábeis de depreciação e reavaliação no âmbito da Justiça Eleitoral, a qual deve ser seguida por todos os Regionais Eleitorais no processo de implantação da depreciação, define os conceitos a serem usados e os prazos a serem cumpridos, determina que o método de cálculo dos encargos de depreciação a ser utilizado é o das quotas constantes e que o valor depreciado deve ser apurado mensalmente pelo sistema ASI Web, seguindo a rotina do Manual SIAFI, sugere que o registro seja feito pela área de patrimônio e conferida pela Setorial Contábil pela análise do Relatório Mensal de Bens Móveis – RMB.

As definições constantes nesta orientação são iguais as do MCASP e do Manual SIAFI, o que não poderia ser diferente, já que o Setor Público segue uma padronização rígida, a administração Federal possui o Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União – SPIUNet que realiza o cálculo dos imóveis nele registrado e futuramente fará o registro contábil automático no SIAFI, porém não há previsão de implementação dessa funcionalidade no SPIUNet, a referida orientação determina que seja seguida a tabela estabelecida pela STN, porém ressalta que as urnas eletrônicas terão ajuste, pois são bens singulares e necessitam de tratamento diferenciado.

No TRE-RN a implantação da depreciação ocorreu conforme foi determinado na orientação nº 01/2010 da COFIC/SOF/TSE, e seguindo orientações da STN transmitida através da mensagem no SIAFI de nº 2009/1299579, que destaca os pontos da rotina de depreciação, os quais são:

- Apropriação ao resultado do período o valor da depreciação no momento da sua ocorrência;



- Cada órgão poderá estabelecer tabela própria ou seguir a do Manual SIAFI;
- O Relatório Mensal de Bens Móveis devesa agregar a depreciação;
- Adequação do Sistema de Controle Patrimonial a rotina de depreciação;
- Depreciação dos Bens Imóveis pelo SPIUNET;
- Criação no exercício financeiro de 2010 da restrição de conformidade contábil que evidencie a falta do lançamento contábil da depreciação;
- Impacto no Patrimônio Líquido dos novos valores provenientes de registro de depreciação de períodos anteriores, reavaliação ou redução ao valor recuperável;
- Fundamentar na representatividade e na relação custo/benefício todo o processo de reconhecimento e registro da depreciação;
- Colaboração do registro da depreciação para a evidenciação nas Demonstrações Contábeis do real situação Patrimonial de cada entidade e o reforço da credibilidade das informações contábeis.

A Seção de Patrimônio do TRE-RN adotou a seguinte rotina para a implantação da depreciação, primeiro foi feito um levantamento dos bens tendo como base a data de fechamento de dezembro de 2009, produção de um relatório inicial, no qual constarão os dados que embasarão o primeiro registro de depreciação a ser realizado em janeiro de 2010, e um relatório mensal fornecido a partir de fevereiro de 2010, no qual constarão os dados para os registros mensais a partir de fevereiro de 2010 atualizados com as novas aquisições, o levantamento foi dividido em grupos e relacionado às aquisições por nota fiscal totalizadas por mês, conforme tabela abaixo:

<i>Grupos</i>	<i>de ... prá trás</i>	<i>a partir de ... mês-a-mês</i>
Móveis e Utensílios	<i>de Janeiro de 2000 prá trás</i>	<i>a partir de Fevereiro de 2000</i>
Veículos	<i>de Janeiro de 2005 prá trás</i>	<i>a partir de Fevereiro de 2005</i>
Computadores e Periféricos		
	<b><i>Obs.: O montante apurado será usado no primeiro registro de depreciação em janeiro de 2010.</i></b>	<b><i>Obs.: O montante apurado mês-a-mês será usado nos registros de depreciação mensais a partir de janeiro de 2010.</i></b>

Tabela 2: Critérios para implantação da depreciação relacionados a data de aquisição

Os citados relatórios deverão conter os seguintes dados: número da Nota Fiscal, data de emissão (aquisição), descrição do objeto adquirido e valor. Estes relatórios poderão ser gerados em PDF e enviados por e-mail para as outras seções envolvidas no processo de depreciação. Depois deverá ocorrer a cada mês o controle e acompanhamento dos procedimentos necessários para o reconhecimento e registro da depreciação. O registro da depreciação no SIAFI ocorreu após este levantamento e foi conferido pela Seção de Contabilidade do TRE-RN através da análise do Relatório Mensal de Bens Móveis – RMB e das Demonstrações Contábeis.

Somente os bens móveis adquiridos no ano de 2010 sofreram depreciação, e tiveram o registro e o reconhecimento no Balanço Patrimonial de 2010. Em conformidade com o Relatório Financeiro de Movimentação de Bens do sistema interno do patrimônio do TRE/RN, a entidade possuía em dezembro/2010 um total de bens móveis no montante de R\$ 25.116.529,32, porém, somente R\$ 4.901.722,74 são passíveis de depreciação.

O registro da depreciação foi feito seguindo a seguinte tabela:

CONTA	Vida útil		Valor Depreciável	Depreciação
	Anos	Meses		
04 - APARELHOS DE MEDICAO	15	180	2.896,14	57,66
06 - APARELHOS E EQUIP. DE COMUNICACAO	10	120	7.046,95	296,43
08 - APAR. EQUIP. MED. ODONT. LAB. HOSP.	15	180	1.840,00	10,22
12 - APARELHOS E UTENSILIOS DOMESTICOS	10	120	58.683,47	2.080,01
18 - COLECOES E MATERIAIS BIBLIOGRAFICOS	10	120	41.585,19	1.055,05
24 - EQUIP. PROTECAO SEGURANCA E SOCORRO	10	120	9.927,64	548,99
30 - MAQUINAS E EQUIPAMENTOS ENERGETICOS	10	120	37.168,65	565,79
33 - EQUIP.P/ AUDIO VIDEO E FOTO	10	120	48.372,65	2.331,88
34 - MAQ. UTENSILIOS E EQUIP. DIVERSOS	10	120	12.175,48	548,26
35 - EQUIP. DE PROCESSAMENTO DE DADOS	5	60	3.722.561,67	191.736,30
36 - MAQ. INST. UTENSILIOS DE ESCRITORIO	10	120	12.314,90	476,26
39 - EQUIPAMENTOS HIDRAULICOS E ELETRIC.	10	120	690,41	33,05
42 - MOBILIARIO EM GERAL	10	120	431.973,42	22.199,66
51 - PECAS NAO INCORPORAVEIS A IMOVEIS	10	120	27.355,35	1.168,60
Total			4.414.591,92	223.108,16

Tabela 03: Tabela de Depreciação para 2010.

Fonte: Elaborado pelo autor com base no relatório analítico de Bens Móveis – por conta

Dando continuidade ao processo, com relação aos bens adquiridos em exercícios anteriores, a Secretária de Planejamento, Orçamento Finanças e Contabilidade – SOF do TSE enviou a mensagem nº 26/2011 ressaltando a necessidade da observância do prazo determinado pela orientação nº 01/2010-COFIC/SOF/TSE e lista as fontes de pesquisa para

consulta dos valores a serem usados na reavaliação, que são: jornais de grande circulação, valores praticados em leilões, tabela de preços médios da FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, base de cálculo do IPVA, ou ainda estabelecimentos de venda de móveis usados, determina que sempre que possível deve-se preferir o método comparativo direto de dados do mercado. Após a conclusão dos trabalhos de reavaliação os bens reavaliados serão ajustados no ASI Web e no sistema SIAFI, e que a depreciação deve iniciar de acordo com a vida útil remanescente do bem e calculada e registrada sobre o novo valor.

Com relação às urnas eletrônicas, do kit biométrico e do módulo impressor externo o procedimento de reavaliação será realizado pelo TSE que depois repassará aos TRE's todas as orientações para os lançamentos nos Sistemas ASI e SIAFI. No ano de 2012 a COFIC/SOF/TSE publicou a orientação nº 3/2012 com orientação para as comissões de reavaliação e traz a seguinte tabela com relação à contabilização da reavaliação no ano de 2013:

<b>Ano base/período de apuração</b>	<b>Referência</b>	<b>Evento</b>
Até dezembro de 2010	Reavaliação ou Redução ao Valor Recuperável	58.0.348 – Redução ao Valor Recuperável 58.0.310 - Reavaliação
Janeiro a Dezembro de 2011	Depreciação de exercícios anteriores	54.0.216 - Depreciação de Exercícios Anteriores
Janeiro de 2012 até a data do lançamento da reavaliação no Sistema ASI Web	Depreciação do exercício	54.0.015 - Depreciação do exercício

Tabela 04: Tabela de Depreciação para 2010

Fonte: Orientação nº3/2012 da COFIC/SOF/TSE

No TRE-RN os trabalhos da comissão de reavaliação ainda não foram concluídos e estão um pouco atrasados, pois a meta para 2012 ainda não foi atingida, porém há um esforço da Comissão para cumprir os prazos, entretanto é um trabalho que requer muita pesquisa e demanda muito tempo e os servidores que compõem a comissão têm que acumular suas obrigações referentes às suas seções e as referentes ao trabalho da comissão o que torna o cumprimento dos prazos praticamente impossíveis. O TSE também está atrasado com relação a sua parte neste processo.

### 4.3 IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Dentre as Demonstrações Contábeis listadas na NBCASP 16.6 as que sofrem influência do registro da depreciação são: o Balanço Patrimonial, as Demonstrações das Variações Patrimoniais e as Notas Explicativas. No Balanço Patrimonial o registro contábil da depreciação, por se tratar de uma variação patrimonial diminutiva, afetará a apuração do resultado do período, portanto o reconhecimento e o registro contábil da depreciação são fundamentais para confiabilidade da informação sobre a fiel e real situação do patrimônio da entidade. As Demonstrações das Variações Patrimoniais sobre sofre impacto direto do fenômeno contábil da depreciação, pois como foi dito anteriormente se trata de uma variação patrimonial diminutiva, quanto as Notas Explicativas serão acrescidas das explicações sobre como foi feito a contabilização da depreciação.

Conforme a tabela 03 o cálculo da depreciação foi de R\$ 223.107,17 em 2010, para melhor compreensão do impacto deste fato nas Demonstrações Contábeis segue um comparativo das Demonstrações das Variações Patrimoniais dos exercícios 2009 e 2010.

TABELA 3 – DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DO TRE/RN - EXERCÍCIO 2010 E 2009					
TABELA: 3-A			TABELA: 3-B		
VARIAÇÃO ATIVAS			VARIAÇÃO ATIVAS		
	2010	2009		2010	2009
Orçamentárias	104.442.354,63	95.131.546,42	Orçamentárias	104.442.354,63	95.131.546,42
Resultado Extraorçamentário	34.719.521,14	26.188.808,27	Resultado Extraorçamentário	34.719.521,14	26.188.808,27
Déficit			Déficit		
<b>TOTAL</b>	<b>139.161.875,77</b>	<b>121.320.354,69</b>	<b>TOTAL</b>	<b>139.161.875,77</b>	<b>121.320.354,69</b>
VARIAÇÃO PASSIVAS			VARIAÇÃO PASSIVAS		
	2010	2009		2010	2009
Orçamentárias	99.104.550,64	92.283.645,76	Orçamentárias	99.104.550,64	92.283.645,76
Resultado Extraorçamentário	36.596.364,02	25.406.393,55	Resultado Extraorçamentário	36.373.256,85	25.406.393,55
Decréscimos Patrimoniais	28.685.068,80		Decréscimos Patrimoniais	28.461.961,63	
Ajustes de Bens, Valores e Créditos	4.993.344,56		Ajustes de Bens, Valores e Créditos	4.770.237,39	
Desvalorização de Bens	4.770.237,39		Desvalorização de Bens	4.770.237,39	
<b>Depreciação, amortização e Exaustão</b>	<b>223.107,17</b>	<b>-</b>	<b>Depreciação, amortização e Exaustão</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
Resultado Patrimonial	3.460.961,11	3.630.315,38	Resultado Patrimonial	3.684.068,28	3.630.315,38
Superávit	3.460.961,11	3.630.315,38	Superávit	3.684.068,28	3.630.315,38
<b>TOTAL</b>	<b>139.161.875,77</b>	<b>121.320.354,69</b>	<b>TOTAL</b>	<b>139.161.875,77</b>	<b>121.320.354,69</b>
FONTE: SIAFI			FONTE: SIAFI		
			OBS.: DVP sem contabilizar a depreciação dos bens móveis		

Tabela 05: Comparativo das Demonstrações das Variações Patrimoniais 2009 e 2010

Fonte: Artigo de autoria de Maria da Guia de Araújo de 2011

Observa-se que com o registro da depreciação o resultado foi de R\$ 3.460.961,11 de superávit, enquanto que na ausência desta evidenciação, observa-se um superávit maior no período de R\$ 3.684.068,28, esta diferença decorre da não redução da situação líquida

patrimonial provocada pela depreciação, o que reflete uma distorção, além de não fornecer a informação confiável em relação à situação real e fiel do patrimônio, portanto ferindo o Princípio contábil da oportunidade que se refere à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações.

A não contabilização da depreciação alterou o resultado do período influenciando diretamente no Balanço Patrimonial, o resultado modifica o Patrimônio Líquido e a depreciação modifica o Ativo, vejamos a seguir na tabela comparativa dos Balanços de 2009 e 2010, com e sem a contabilização da depreciação.

TABELA 4 - BALANÇO PATRIMONIAL DO TRE/RN - 2010 E 2009					
TABELA 4 - A					RS
ATIVO			PASSIVO		
TÍTULOS	2010	2009	TÍTULOS	2010	2009
Financeiro	6.311.063,41	7.418.903,16	Financeiro	6.309.995,41	7418903,16
Não Financeiro	40.522.792,72	35.970.718,42	Não Financeiro	(6.250.961,73)	(7.343.142,92)
Permanente	44.803.479,05	42.335.771,44			
Imobilizado	44.777.095,06	42.335.771,44			
Bens Moveis e Imóveis	45.000.202,23	42.335.771,44			
Depreciações, amortizações e exaustões	(223.107,17)	-			
Intangível	26.383,99				
<b>Ativo Real</b>	<b>46.833.856,13</b>	<b>43.389.621,58</b>	<b>Passivo Real</b>	<b>59.033,68</b>	<b>75.760,24</b>
			Patrimônio Líquido	46.774.822,45	43.313.861,34
			Patrimônio/Capital	43.313.861,34	39.683.545,96
			<b>Resultado do Período</b>	<b>3.460.961,11</b>	<b>3.630.315,38</b>
Ativo Compensado	16.794.559,52	16.894.296,62	Passivo Compensado	16.794.559,52	16.894.296,62
<b>ATIVO</b>	<b>63.628.415,65</b>	<b>60.283.918,20</b>	<b>PASSIVO</b>	<b>63.628.415,65</b>	<b>60.283.918,20</b>
FONTE: SIAFI					
TABELA 4 - B					RS
ATIVO			PASSIVO		
TÍTULOS	2010	2009	TÍTULOS	2010	2009
Financeiro	6.311.063,41	7.418.903,16	Financeiro	6.309.995,41	7418903,16
Não Financeiro	40.745.899,89	35.970.718,42	Não Financeiro	(6.250.961,73)	(7.343.142,92)
Permanente	45.026.586,22	42.335.771,44			
Imobilizado	45.000.202,23	42.335.771,44			
Bens Moveis e Imóveis	45.000.202,23	42.335.771,44			
Depreciações, amortizações e exaustões	-	-			
Intangível	26.383,99				
<b>Ativo Real</b>	<b>47.056.963,30</b>	<b>43.389.621,58</b>	<b>Passivo Real</b>	<b>59.033,68</b>	<b>75.760,24</b>
			Patrimônio Líquido	46.997.929,62	43.313.861,34
			Patrimônio/Capital	43.313.861,34	43.313.861,34
			<b>Resultado do Período</b>	<b>3.684.068,28</b>	<b>3.630.315,38</b>
Ativo Compensado	16.794.559,52	16.894.296,62	Passivo Compensado	16.794.559,52	16.894.296,62
<b>ATIVO</b>	<b>63.851.522,82</b>	<b>60.283.918,20</b>	<b>PASSIVO</b>	<b>63.851.522,82</b>	<b>60.283.918,20</b>
FONTE: SIAFI					
OBS.: BALANÇO PATRIMONIAL SEM CONTABILIZAR A DEPRECIÇÃO DOS BENS MÓVEIS					

Tabela 06: Comparativo das Demonstrações das Variações Patrimoniais 2009 e 2010

Fonte: Artigo de autoria de Maria da Guia de Araújo de 2011

Constata-se, ao comparar os dois demonstrativos, diferenças em várias contas decorrentes da não evidenciação da depreciação, a saber: Ativo Real, Patrimônio líquido e Resultado do período. Verifica-se que os valores das referidas contas no balanço de 2010, sem

a contabilização da depreciação, apresenta resultados maiores, que não correspondem a realidade da fiel situação, já o balanço de 2010, com a contabilização da depreciação, apresenta resultados menores, que espelham um resultado mais fidedigno e adequado, levando a uma maior credibilidade e transparência da informação contábil.

Pode-se afirmar que o fenômeno contábil da depreciação causa impacto na formação do patrimônio em seus aspectos qualitativo e quantitativo. No aspecto qualitativo, ela altera a composição dos elementos patrimoniais, porém não afeta o valor do patrimônio líquido, e indica que a qualidade do patrimônio foi reduzida, em virtude do desgaste natural, perda de utilidade pelo uso ou obsolescência. No aspecto quantitativo, o impacto é claro devido a alteração do valor das contas do Ativo Imobilizado, do Ativo Real, de Resultado e Patrimônio Líquido, em decorrência da depreciação do ativo ocorre a perda de capacidade econômica do imobilizado diminuindo sua capacidade de produzir ou gerar serviços e benefícios futuros à sociedade fato classificado como variação patrimonial diminutiva e que afeta diretamente o resultado patrimonial do exercício.

Quanto as Notas Explicativas constatou-se a ausência fato que causa uma deficiência nas Demonstrações Contábeis, pois elas permitem o completo entendimento da informação contábil conforme preceitua o item 16 da NBCT 16.9, neste caso específico em relação aos valores atribuídos à depreciação. Tais Notas Procuram evidenciar aspectos relevantes da elaboração e conteúdo das Demonstrações, além de complementar com informações que não constam no corpo dos demonstrativos, entre elas: o método utilizado no cálculo da depreciação, base de cálculo, vida útil, etc. Conforme informação da Seção de Contabilidade só há elaboração de Notas Explicativas quando há solicitação do TSE, fora isto o próprio TSE no momento do envio das Demonstrações para compor o Balanço Geral da União suprir esta lacuna.

Considerando o aspecto da evolução da Contabilidade Pública as mudanças ocorridas com a implantação da depreciação contribui de forma significativa para a implementação da política de gestão pública e contribui para a tomada de decisão e para melhor controle social. As instituições têm o dever de prestar serviços eficientes à população e para isto necessita de ativos capazes de gerar serviços adequados, a depreciação surge então com um aferidor da capacidade deste de atender satisfatoriamente a demanda exigida pela sociedade.

## CONCLUSÃO

O processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade trouxe mudanças na Contabilidade aplicada ao setor público, para conduzir este processo o CFC editou as NBCASP, que fortaleceu institucionalmente este ramo da Contabilidade e promoveu o seu desenvolvimento conceitual. A normatização para a implantação da depreciação no âmbito do setor público é baseada na NBCASP e também nos MCASP e Manual SIAFI editados pela STN. No TRE-RN a implantação seguiu todas estas orientações normativas além da Orientação 01/2010 da SOF/TSE, específica ao âmbito da Justiça Eleitoral.

O objetivo deste estudo é analisar os impactos provocados pela implantação da depreciação no setor público, em especial no TRE-RN, com o intuito de atingi-lo foi feita uma abordagem conceitual da depreciação, uma revisão da normatização do assunto, um levantamento dos procedimentos adotados pela Seção de Patrimônio e pela Seção de Contabilidade do TRE-RN e por fim uma análise dos impactos decorrentes desta implantação nos Demonstrativos Contábeis do TRE-RN.

Na revisão conceitual do fenômeno da depreciação verificou-se a sua relevância nas informações contábeis e sua contribuição no resgate do objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. A contabilização da depreciação evidência de forma mais adequada à situação patrimonial, uma vez que mensura a capacidade dos ativos em gerar benefícios futuros para a entidade e a diminuição desta capacidade, por serem estes ativos bens públicos, utilizados pelo Estado para prestar serviços essenciais à sociedade, o controle social é favorecido por esta implantação, uma vez que permite aos cidadãos uma visão adequada da utilização dos bens públicos pelos agentes. A implantação da depreciação aperfeiçoa o processo de tomada de decisão com a diminuição dos riscos alcançada com a utilização de informações contábeis de qualidade, abrangentes, confiáveis e comparáveis.

A análise das informações obtidas através do estudo de caso mostra que o TRE-RN começou o processo de implantação da depreciação seguindo as orientações do TSE através da Or. 01/2010 da SOF/TSE, iniciando com os bens móveis adquiridos a partir de 01/01/2010, utilizando o método das quotas constantes, o base de cálculo foi o valor de aquisição deduzido o valor residual, definido pela perspectiva de valor líquido após a vida útil econômica. Quanto aos demais bens o processo de reavaliação estar em andamento, mas encontra dificuldades decorrentes da utilização de servidores que se desdobram para realizar as funções determinados por suas seções e as inerentes da comissão de reavaliação, em decorrência disto o processo encontra-se atrasado em relação aos prazos determinados pela STN.

Conclui-se, após a análise dos dados dos Balanços comparativos do ano 2010, com e sem a implantação da depreciação, que houve uma redução do Superávit de 6%, bem como um aumento dos Decréscimos Patrimoniais em aproximadamente 0,8%, oferecendo uma visão mais efetiva da situação patrimonial. Ademais, constatou-se que a evidenciação contábil da depreciação colabora de forma fundamental para a implantação do sistema de custos, determinada na LRF, devido ao fato de se tratar de uma despesa que afetará diretamente o cálculo do custo das ações do governo, cujo sistema permitirá a sociedade uma avaliação do desempenho da gestão sob os aspectos da eficiência e da eficácia. O estudo e a reflexão sobre a implantação da depreciação no setor público, aliado a um atualizado e fiel controle patrimonial, poderão de fato proporcionar um avanço da gestão pública, sem isso a evidenciação da depreciação não passará de mais uma exigência burocrática.

Por fim, conclui-se que o maior benefício da implantação da depreciação no setor público é a transparência das informações, proporcionando um maior controle do patrimônio público e contribuição significativa na tomada de decisão dos gestores, controles internos e externos, pode-se afirmar que a Contabilidade Pública caminha em direção ao futuro, aonde ela proporcionará à sociedade instrumentos de controle social, promoverá uma prestação de contas tempestiva e confiável e servirá de suporte a tomada de decisão.



## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Maria da Guia. *Impacto da depreciação dos bens públicos nas demonstrações contábeis, à luz da teoria contábil, das NBCASP e da legislação específica*. Natal: UFRN, 2011. 32f.

BEZERRA FILHO, João Eudes; FEIJÓ, Paulo Henrique. *A nova contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou!* Revista TCE-PE, Recife, v. 19, n.19, p. 28-61, dez. 2012.

BEUREN, Ilse Maria et al. *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*. 3ª ed. – São Paulo: Atlas, 2006. Disponível em <[http://www.geocities.ws/cienciascontabeisfecea/estagio/Cap\\_3\\_Como\\_Elaborar.pdf](http://www.geocities.ws/cienciascontabeisfecea/estagio/Cap_3_Como_Elaborar.pdf)>. Acesso em 21 out. 2013.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. Disponível em <[www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L6404consol.htm)>. Acesso em 11 nov. 2013.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm)>. Acesso em 11 nov. 2013.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em 11 nov. 2013.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: Procedimentos Contábeis Patrimoniais*. 5ª ed. – Brasília, 2012. Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume\\_II\\_Procedimentos\\_Contabeis\\_Patrimoniais.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_II_Procedimentos_Contabeis_Patrimoniais.pdf)>. Acesso em 18 nov. 2013.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional Manual SIAFI Web – Macrofunção 020330. Brasília: 2010. Disponível em <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330/?searchterm=020330>>. Acesso em: 18 nov. 2013.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1999/in13099.htm>>. Acesso em: 18 nov. 2013.

BRASIL. Secretaria de Planejamento, Orçamento, Finanças e Contabilidade SOF. Coordenadoria de Finanças e Contabilidade – COFIC. Orientação nº 01/2010. Brasília, TSE: 2010.

BRASIL. Secretaria de Planejamento, Orçamento, Finanças e Contabilidade SOF. Coordenadoria de Finanças e Contabilidade – COFIC. Orientação nº 03/2012. Brasília, TSE: 2012.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, contabilidade e controle no setor público*. 3ª ed – São Paulo: Atlas, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado*. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2027.pdf>>. Acesso em 18 nov. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008*. Disponível em <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1136.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1136.doc)>. Acesso em 18 nov. 2013.

FALCÃO, Patícia Garone Figueira. *Crítérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público à luz da teoria da contabilidade, da legislação brasileira e das normas da ifac*. Brasília, 2010. 18f.

FERRARI, Ed Luiz. *Contabilidade Geral: teoria e 950 questões*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael. F. Van. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coord.); *Contabilidade introdutória*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade societária*. 1º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23ª ed – São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Lindaci de Albuquerque Maranhão da. *Impactos provocados na gestão pública com a implementação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público*. Natal: UGF, 2009. 55f.

SILVA, Leticia Emily de Albuquerque e. *A implantação da depreciação no patrimônio público – um estudo sobre a prefeitura da Cidade do Recife*. Recife: UFPE, 2010. 51f.