

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

**CENTRO SÓCIO ECONÔMICO**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DANIELI JACI SILVEIRA**

**ESTUDO DOS IMPACTOS DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.136/2008 NOS ENTES  
PÚBLICOS ESTATAIS: DEPRECIÇÃO**

**FLORIANÓPOLIS**

**2010**

**DANIELI JACI SILVEIRA**

**ESTUDO DOS IMPACTOS DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.136/2008 NOS ENTES  
PÚBLICOS ESTATAIS: DEPRECIÇÃO**

Monografia apresentada ao Departamento  
de Ciências Contábeis da Universidade  
Federal de Santa Catarina, como requisito  
parcial à obtenção do grau de bacharel em  
Ciências Contábeis.

**Orientador:** Professor Flávio da Cruz, M.Sc.

**FLORIANÓPOLIS**

**2010**

**DANIELI JACI SILVEIRA**

**ESTUDO DOS IMPACTOS DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.136/2008 NOS ENTES  
PÚBLICOS ESTATAIS: DEPRECIAÇÃO**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final \_\_\_\_\_ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis - SC, 02 de julho de 2010.

---

Profª. Valdirene Gaspareto, Dra.

Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

---

Prof. Orientador Flávio da Cruz, M.Sc.

Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

---

Prof. Orion Augusto Platt Neto, Dr.

Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

---

Prof. Leonardo Silveira do Nascimento.

Membro Mestrando PPGC

Dedico este trabalho aos meus pais, Jaci e Devalde pelo amor incondicional, pelo incentivo e por acreditar em mim. Ao meu irmão Douglas pela paciência. Ao meu namorado pelo amor e companheirismo e a minha avó Enedina Rosa (in memoriam) por todos os ensinamentos.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me presenteado com todas as ferramentas necessárias para que pudesse buscar meus objetivos.

Aos meus pais, pelo carinho, pela compreensão, pela paciência e pelos bons conselhos sempre buscando incentivar e apoiar as minhas novas caminhadas. Ao meu irmão Douglas pelo carinho, amor e felicidade compartilhados nestes anos, sobretudo pela paciência e amizade.

A minha família, meu alicerce, que me apóia e que me incentiva a ir em frente.

Ao tio Jarbas (*in memória*), não apenas pelo carinho, mas pelos exemplos de humanidade e perseverança.

A Edna, Edenice e Janice pelo exemplo de garra e persistência.

A meu namorado, José Carlos, pela amizade e companheirismo, mostrando que posso superar meus próprios limites e por estar sempre ao meu lado.

Aos amigos que fiz na Secretaria de Estado da Fazenda, pela compreensão e pelos ensinamentos.

Aos colegas de faculdade Cláudio, Denize, Fernando, Letícia, Sandra, Andréa e Eduardo, pela ajuda e por me mostrarem que diante de toda dificuldade há a compensação.

Aos profissionais contábeis que colaboraram com esta pesquisa e que se apresentaram desde a primeira abordagem, muito solícitos.

Aos mestres, que ao longo da vida acadêmica ensinaram muito mais do que os conhecimentos das Ciências Contábeis.

Ao professor e orientador Flávio da Cruz, pela confiança, pelo comprometimento e pela dedicação despendida para a realização deste trabalho.

Enfim, a todas as pessoas que, mesmo não aqui listadas, auxiliaram para o desenvolvimento desta pesquisa.

A todos vocês os meus sinceros agradecimento.

## RESUMO

SILVEIRA, Danieli Jaci. **Estudo dos Impactos da Resolução CFC Nº 1.136/2008 nos Entes Públicos Estatais: Depreciação**. 68 p. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2008.

A depreciação é a medida usada, pela contabilidade, para quantificar a perda do valor decorrente do desgaste do imobilizado, seja por obsolescência, desgaste físico ou pela ação do tempo, ou seja, é a diminuição do ativo imobilizado pela utilização da bem. Tal medida para as entidades públicas eram facultativas pela Lei n.º 4.320/64, isso vem mudar com a edição da Resolução CFC n.º 1.136/08 que tem por intuito obrigar as instituições públicas, a partir do ano de 2012, a calcularem a depreciação. Este cálculo poderá trazer diversas mudanças, diante disto essa pesquisa tem por objetivo geral analisar os Impactos que a contabilização da depreciação, através das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a ser implantada obrigatoriamente em 2012, poderá causar nos entes públicos. Quanto à metodologia utilizada, temos que a abordagem da pesquisa que se caracteriza como exploratória e descritiva, a abordagem do problema desta pesquisa é de cunho qualitativo e o procedimento técnico que empregado foi o método de levantamento, bibliográfico e participante. Optou-se pela aplicação de questionário como coleta de dados, o qual foi enviado via email para a amostra selecionada que é composta por profissionais que trabalham na área de contabilidade de 20 (vinte) entes públicos que estão situados na capital do Estado de Santa Catarina. Os resultados obtidos demonstraram que o balanço patrimonial, o fluxo de caixa indireto, a demonstração da variação patrimonial e a demonstração do resultado econômico sofrerão reduções com o cálculo da depreciação. Isso se faz necessário para que as informações sobre o patrimônio público deixem de serem “fictícias”, para se tornarem mais condizentes com a real posição patrimonial de cada ente.

**Palavras-chave:** Depreciação. Entes Públicos. Resolução n.º 1.136/08.

Se você acreditar que consegue, ou que não consegue,  
em ambos os casos, você estará certo. HENRY FORD

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

**CF** – Constituição Federal

**CFC** – Conselho Federal de Contabilidade

**IFAC** – Assembléia da Federação Internacional de Contadores

**LDO** – Lei de Diretrizes Orçamentárias

**LOA** – Lei Orçamentária Anual

**LRF** – Lei de Responsabilidade Fiscal

**NBCASP** - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

**PPA** - Plano Plurianual

**NBC T** - Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnica

**IASB** - International Accounting Standards Board

**IFAC** - International Federation of Accountants

**IPSAS** - International Public Sector Accounting Standards

**IPSASB** - International Public Sector Accounting Standards Board

**STN** - Secretário do Tesouro Nacional do Ministério Da Fazenda

**SOF**- Secretária de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

**ONU**- Organização das Nações Unidas

**FMI** - Fundo Monetário Internacional

**OMC**- Organização Mundial do Comércio



## **TABELAS**

Tabela 1: Quota de depreciação crescente .....	35
--	----

## **QUADROS**

Quadro 1: Método de depreciação .....	42
Quadro 2: Mudanças com a obrigatoriedade da depreciação, sob a ótica dos pesquisados.....	50
Quadro 3: Demonstração das Variações Patrimoniais, Variações Patrimoniais Diminutivas.	51
Quadro 4: Demonstração do Fluxo de Caixa, modelo indireto. ....	52
Quadro 5: Detalhamento das Vantagens e Desvantagens sobre a ótica dos respondentes .....	55

## **EQUAÇÕES**

Equação 1: Método de horas de trabalho .....	31
Equação 2: Método das unidades produzidas.....	32
Equação 3: Método das quotas crescentes .....	32
Equação 4: Método das quotas crescentes .....	34

## **GRÁFICO**

Gráfico 1: Atitudes tomadas para a implementação da Resolução CFC n.º 1.136/08.....	48
---	----

## **FIGURAS**

Figura 1: Causas da depreciação.....	30
--------------------------------------	----

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
1.1.	CONTEXTUALIZAÇÃO .....	10
1.2.	TEMA E PROBLEMA .....	11
1.3.	OBJETIVOS .....	13
<b>1.3.1.</b>	<b>Geral</b> .....	<b>13</b>
<b>1.3.2.</b>	<b>Específico</b> .....	<b>13</b>
1.4.	JUSTIFICATIVA .....	14
1.5.	METODOLOGIA .....	15
1.6.	LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	18
1.7.	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO .....	19
<b>2.</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>20</b>
2.1.	ESTADO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	20
2.2.	CONTABILIDADE PÚBLICA .....	24
2.3.	DEPRECIÇÃO .....	29
<b>2.3.1.</b>	<b>Método das Quotas Variáveis</b> .....	<b>31</b>
<b>2.3.2.</b>	<b>Método das Quotas Constantes</b> .....	<b>32</b>
<b>2.3.3.</b>	<b>Método da Soma dos Dígitos dos Anos</b> .....	<b>33</b>
<b>2.3.4.</b>	<b>Método das Quotas Crescentes</b> .....	<b>34</b>
<b>2.3.5.</b>	<b>Fundo de Depreciação/ Fundo de Reposição</b> .....	<b>36</b>
2.4.	NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO .....	37
<b>2.4.1.</b>	<b>Resolução CFC nº 1.136- NBC T 16.9</b> .....	<b>39</b>
<b>3.</b>	<b>ESTUDO DOS IMPACTOS DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.136/2008 NOS ENTES PÚBLICOS</b> .....	<b>44</b>
3.1.	ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	44
3.2.	A IMPORTÂNCIA DADA A DEPRECIÇÃO .....	46
3.3.	IMPACTO DA DEPRECIÇÃO NOS ENTES PÚBLICOS .....	49
3.4.	VANTAGENS E DESVANTAGENS EM ADOTAR A DEPRECIÇÃO AOS ENTES PÚBLICOS .....	53
<b>4.</b>	<b>CONCLUSÕES E SUGESTÕES</b> .....	<b>57</b>
4.1.	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	57
4.2.	ATENDIMENTO DOS OBJETIVOS ESPECÍFICOS PROPOSTOS .....	58
4.3.	SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS .....	59
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>60</b>
	<b>APÊNDICE</b> .....	<b>65</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A administração pública pode ser considerada como o conjunto de atividades envolvidas no estabelecimento e implementação de políticas públicas, com o objetivo de lidar com os problemas sociais e econômicos. Neste sentido, Meirelles (1984 *apud* KOHAMA, 2003) trata a administração pública como o aparelhamento do Estado, que tem por objetivo a realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas, ou seja, são o conjunto de Instituições Públicas que buscam a realização do bem comum cumprindo, desta forma, as finalidades do Estado.

A função de controlar, estudar e demonstrar a execução e organização do orçamento, assim como, os atos e fatos das entidades e de seus patrimônios e suas variações, cabe à contabilidade. Além disso, esta deve interpretar e resumir os fenômenos que afetam as situações orçamentária, financeira e patrimonial da entidade (KOHAMA, 2003).

Os procedimentos na Administração Pública decorrem de leis e regulamentos. Devido a isso, a contabilidade no setor público é regida pela Lei Federal nº 4.320 do ano de 1964. Apesar de esta Lei ser à base da contabilidade o setor público, em 2010 esta sofre algumas modificações decorrentes da adequação às Normas Internacionais de Contabilidade. Estas modificações serão estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Diante estas alterações este trabalho tem o intuito de tratar sobre os impactos que a depreciação causará nos entes público com a implementação da Norma 16.9, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.136/08. Para se atingir aos resultados esta pesquisa passará por alguns pontos necessários para a contextualização e o entendimento do assunto.

### 1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO

Atualmente o cenário contábil brasileiro está passando por uma fase de mudança, com o objetivo de se adequar as Normas Internacionais de Contabilidade. Tais normas têm por pretensão harmonizar a contabilidade mundial, para desta forma, diminuir as diferenças entre as demonstrações de um país para outro, facilitando a comparabilidade dos demonstrativos contábeis e financeiros.

Diante disso, a Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) sofreu alterações em determinados dispositivos pela Lei 11.638/07 e segundo Braga e Almeida (2008), estas

mudanças, têm por objetivo, no geral, dar maior acesso aos investidores estrangeiros ao mercado brasileiro, dando a eles mais segurança e riscos menores, através da harmonização contábil e da transparência a qual a lei determina.

Referidas normas são oriundas da Federação Internacional de Contadores (IFAC) que mantém, no Grupo 11, estudos específicos relacionados com a contabilidade do setor público estatal. Segundo Cruz (2007), desde a reunião na França, em 2006, o Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSASB) estabeleceu contato com instituições estabelecedoras de normas internacionais para estudar projetos conjuntos que tratem do desenvolvimento do setor público.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), seguindo orientação técnica do Grupo 11 da IFAC, aprovou em novembro de 2008 as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Estas são em número de dez, que têm por objetivo fortalecer a contabilidade pública, dando maior ênfase ao patrimônio. Recentemente o Conselho Federal de Contabilidade obteve autorização do IFAC e traduziu para o português as 26 normas, que Cruz havia mencionado na obra Auditoria Governamental, editada em 2007 (p. 188-192).

Dentre essas normas há uma que trata da depreciação dos bens permanentes dos entes públicos, fato que não é habitualmente praticado no Brasil até então, devido a não obrigatoriedade.

Diante disto, este trabalho tem o intuito de demonstrar os impactos que a contabilização da depreciação causará nos entes públicos com a norma NBC-T 16.9 que trata da Depreciação, Amortização e Exaustão, oficialmente aprovada pela Resolução do CFC n.º 1.136/08, de 21 de novembro de 2008. Para atingir este objetivo, será enviado questionários a determinados entes públicos investigando como estes tratam a depreciação atualmente e como a aplicação desta norma os impactará.

## 1.2. TEMA E PROBLEMA

Com as constantes mudanças no cenário econômico e tecnológico a contabilidade passou a ter um papel estratégico para as organizações, não apenas coletando e repassando os dados como, também, registrando e controlando seu patrimônio. Para cumprir eficazmente esse papel, a contabilidade precisa, cada vez mais, disponibilizar dados atualizados e confiáveis para o processo decisório com o fornecimento de informações.

Nas organizações públicas estatais isto também se faz necessário, pois as decisões

devem ser tomadas por meio de dados verídicos e confiáveis que, gerem informações, suficientes e capazes de apresentar a transparência exigida. Para atingir este objetivo e para se adequar aos padrões internacionais de contabilidade o Ministério da Fazenda elaborou a Portaria nº 184, publicada no Diário Oficial da União, em 26 de agosto de 2008, que dispõe do novo modelo de contabilidade aplicado ao setor público, que deverá ser adotado obrigatoriamente a partir do ano 2012 e visa fortalecer a contabilidade no setor público, principalmente no que tange o patrimônio das entidades públicas.

Para estabelecer este novo modelo, foram estruturadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) com o objetivo de propiciar um impacto positivo na transparência, e, especialmente, no controle social dos entes públicos. A expectativa do CFC é que as NBCASP deverão contribuir para a uniformidade de práticas e procedimentos contábeis, possibilitando, também, atender as novas demandas de informações geradas pela contabilidade pública.

Dentre as novas NBCASP, aprovadas em 21 de novembro de 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade, há uma que trata sobre a depreciação dos bens públicos (NBCT 16.9), ou seja, o desgaste físico ou a obsolescência daqueles bens que auxiliam nas atividades da organização. A depreciação é a medida usada, pela contabilidade, para quantificar o desgaste do imobilizado, isto é, é o registro da diminuição do valor do ativo imobilizado pelo obsolescimento, desgaste físico ou em função das inovações tecnológicas. (SANTOS et al, 2007)

Nota-se que essa contabilização nas entidades com fins lucrativos é importante devido à depreciação ser um dos componentes do custo de produção ou da despesa operacional, podendo ser um fator decisivo na apuração do resultado econômico (lucro ou prejuízo) da empresa e podem afetar seu resultado.

Por outro lado, sabe-se que nas entidades públicas estatais, por não visarem lucro e por terem a faculdade, na sua maioria não efetuam o cálculo da depreciação, dentre outros motivos não elucidados. Esta faculdade se dá por meio do art.106, § 3º, da Lei nº 4.320/64. Alguns autores defendem a não apuração da depreciação nas entidades públicas, pois esta é um método no qual se espera recuperar o investimento no bem com a venda do produto ou serviço prestado, o que nas entidades públicas não ocorre, visto que a utilização do bem ou a prestação de serviço é gratuito a sociedade, não havendo desta forma a reposição do investimento.

Outra justificativa pra a não adoção desta técnica contábil é quanto aos métodos de depreciação que são, geralmente, arbitrários não encontram sustentação em estudos técnicos

aplicáveis em cada caso (NASCIMENTO, 2010).

No entanto, com a obrigatoriedade exigida através do Novo Modelo de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, a partir de 2012 as entidades, da esfera estadual, terão que se adaptar ao reconhecimento do valor do ativo permanente desgastado pela obsolescência ou pelo desgaste físico.

Diante do exposto, essa pesquisa tem o intuito de tentar esclarecer o seguinte questionamento norteador: Quais os impactos que a contabilização da depreciação, através das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, poderão causar nos entes públicos estatais?

### 1.3. OBJETIVOS

Abaixo, apresentam-se os objetivos geral e específicos deste estudo.

#### 1.3.1. Geral

Analisar os impactos que a contabilização da depreciação, através das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a ser implantada obrigatoriamente a partir de 2012, poderá causar nos entes públicos.

#### 1.3.2. Específico

Para a consecução do objetivo geral da pesquisa, têm-se como objetivos específicos:

- a) Identificar, através de pesquisas na literatura contábil e na legislação pertinente, os conceitos, os procedimentos e técnicas da contabilidade acerca da depreciação;
- b) Verificar a importância dada à depreciação e como ela é tratada em determinados entes estatais; e
- c) Descrever e apresentar as mudanças, detectadas nesta pesquisa, decorrentes da depreciação, bem como os reflexos contábeis sobre a dinâmica e a estática patrimonial.

#### 1.4. JUSTIFICATIVA

O Brasil está cada vez mais ligado ao universo internacional, visto que é signatário de órgãos internacionais e acordos internacionais, como a ONU, o FMI, o OMC, dentre outros. Desta forma, a relação com o mercado internacional esta cada vez mais forte, para tanto, deve-se ter o conhecimento do mercado, da mobilidade de recursos produtivos e a satisfação do cliente para se alcançar os objetivos da entidade, diante das incertezas do mercado.

Muitas vezes as incertezas do mercado podem ser amenizadas com boas práticas contábeis, porém devido à variedade e diferentes métodos utilizados de um país para outro, ocorreu à idéia, no ano 2000, de padronizar as normas contábeis. Esta harmonização tem como objetivo, proporcionar menor insegurança aos investidores, que poderão investir no mercado externo tendo maior conhecimento dos riscos corridos.

Neste sentido, o cenário contábil atual vem se adaptando as novas regras internacionais. O Setor Público também adotou esta harmonização através da Portaria nº 184 publicada pelo Ministério da Fazenda, em 25 de agosto de 2008. Esta Portaria determina à Secretaria do Tesouro Nacional que adote medidas necessárias para que torne os procedimentos, práticas e divulgação das demonstrações contábeis, utilizados no Brasil, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Silva (2009) expõe que desde 1964 a Contabilidade Pública Nacional ainda não foi capaz de programar a contabilidade patrimonial, na sua totalidade, nos moldes previstos na Lei nº 4.320/64, apesar das inúmeras conquistas até então, pois a preferência pela contabilidade orçamentária e financeira deixou para segundo plano o próprio objeto dos estudos contábeis que é o patrimônio, visto como um conjunto de ativos cujo objetivo é produzir benefícios econômicos futuros.

A adoção obrigatória, a partir de 2012, do “Novo Modelo de Contabilidade aplicado ao Setor Público” que tem por objetivo o fortalecimento da contabilidade no setor, em especial no que tange ao patrimônio da entidade pública estatal, fará com que alguns pontos, atualmente aplicados ao setor, sofram alterações.

O interesse por este assunto surgiu ao saber que os entes públicos estatais da administração direta, na sua maioria, não calculam o desgaste de seus ativos permanentes e que este novo modelo de contabilidade traz modificações que exigirão dos administradores públicos o conhecimento sobre custos e depreciação que, até então, eram estudados e aplicados com raridade em entidades pertinentes ao setor público estatal.

Ressalta-se aqui os estudos de Ching (2001), Slomski (2003), Cruz e Platt (2007) dentre outros que estudaram o assunto e experiências existentes como a do Ministério da Aeronáutica, onde ao tratar de custos incluem a depreciação.

Por este ser um assunto recente e ainda pouco explorado, esta pesquisa poderá contribuir para futuros trabalhos servindo como ponto de partida para novas discussões relativas ao assunto. Contribuirá também socialmente com a maior observância quanto à clareza das informações públicas à sociedade. Destaca-se a existência de tabela de depreciação, citada por Cruz (2007) que trata da duração média dos bens patrimoniais comuns ao setor estatal brasileiro.

Desta forma, este trabalho tem a pretensão de identificar as alternativas para adoção da depreciação no setor público, tendo como base as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público que entrará em vigor a partir de 2012.

## 1.5. METODOLOGIA

O homem tem a capacidade de aguçar sua inteligência através do pensar, observar, refletir e interpretar as informações e o meio que o rodeia, tirando suas próprias conclusões, adquirindo o conhecimento através de suas próprias experiências. Outra forma de adquirir conhecimento é utilizando a pesquisa como ferramenta.

A pesquisa é segundo Gil (2007, p. 17), “o procedimento racional e sistemático que terá como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Desta forma esta pesquisa acadêmica tem intuito de proporcionar maior conhecimento aos impactos que a depreciação poderá causar, com a implementação da NBCASP, no ativo permanente das entidades públicas estatais.

Quanto ao modelo, será apresentado na forma de monografia, texto de primeira mão resultante de uma pesquisa científica e que deve conter os componentes de um tema e problema. Fundamenta-se na organização e na interpretação de análises e avaliação dos dados coletados, conforme os objetivos propostos (SOUZA; FIALHO; OTANI, 2007). Neste sentido, Beuren (2003), trata a monografia como um trabalho acadêmico que tem por objetivo refletir sobre um tema ou problema através de uma abordagem que implica crítica, análise, reflexão e aprofundamento de quem a escreve.

Desta forma pode-se concluir que a monografia é o trabalho pelo qual o acadêmico aprofunda seus conhecimentos em determinada área, procurando responder um problema. Para



tanto, se vale de métodos científicos de pesquisa pra se aprofundar, tendo maior conhecimento do assunto, para, através de investigação, análise e concentração, descrever os fatos que o levou a resposta da pergunta norteadora do seu trabalho.

O resultado desse tipo de pesquisa baseia-se em várias fontes de evidências e se beneficia do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e a análise de dados (YIN, 2005). Desta forma a monografia deve contribuir cientificamente, apresentando um melhor entendimento sobre determinado assunto da área da ciência (BEUREN; 2003).

No tocante ao assunto, identifica-se que é diante de pesquisas monográficas que se pretende ter um maior conhecimento de determinada área da ciência. Para tanto é necessário uma busca apurada nas bibliografias referentes a area pesquisada e em outras fontes que levem a melhor compreensão dos fatos, para, desta forma, repassar da maneira mais compreensível suas conclusões.

Tem-se, ainda, que levar em consideração a abordagem da pesquisa que se caracteriza como exploratória e descritiva. Pesquisa exploratória, que para Gil (2007), é a que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática. Ainda sobre a ótica do autor a pesquisa exploratória “tem como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições” (GIL, 2007, p. 41), proporcionando maior familiaridade com o problema.

Já pesquisa descritiva, “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis” (GIL, 2007, p. 42). Sobre este caráter esta pesquisa tem a intenção de descrever os possíveis impactos que a depreciação poderá causar nas demonstrações das entidades públicas com a implantação das NBCASP.

No que tange a abordagem do problema esta pesquisa foi de cunho qualitativo, ou seja, aquele que a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa e “não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para a coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave” (FIALHO e OTANI, 2007, p.40).

De acordo com essa abordagem, o pesquisador tende a analisar seus dados indutivamente onde o processo e seu significado são os focos primordiais de abordagem. Contudo, Richardson (1999, p. 79) destaca que

o aspecto qualitativo pode estar presente até mesmo nas informações colhidas por

estudos essencialmente quantitativos, não obstante perderem seu caráter qualitativo quando transformadas em dados quantificáveis, na tentativa de se assegurar a exatidão no plano dos resultados.

O procedimento técnico a ser usado foi o método de levantamento, bibliográfica e participante. A aplicação deste método se justifica pela pesquisa ser desenvolvida mediante o conhecimento e opinião dos profissionais atuantes na área contábil e patrimonial de entidades públicas, possibilitado pela aplicação de questionário. Para Gil (2007, p.50), essas pesquisas:

se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

A pesquisa se caracteriza como bibliográfica, pois, segundo Gil (2007, p.40) é aquela elaborada a partir de periódicos, livros técnicos, artigos, trabalhos científicos, materiais publicados, monografias, além das buscas pela internet que pudessem direcionar este trabalho ao tema definido, esclarecendo da melhor forma os assuntos que norteiam esta pesquisa.

Já método participante se caracteriza pela interação entre pesquisador e componentes das situações investigadas, eventos ou fenômenos pesquisados. Este tipo de pesquisa trabalha com a ciência popular na produção do conhecimento científico (GIL; 2007).

Através das abordagens apresentadas desenvolveu-se esta pesquisa direcionando-se ao tema proposto.

Optou-se pela aplicação de questionário, como técnica de coleta de dados, como consta no apêndice deste trabalho, para a captação de informações e desenvolvimento da pesquisa. Para Gil (1999, pg.56), este método é definido como sendo

uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de suas opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas.

Para a obtenção das informações necessárias para responder a pergunta norteadora desta pesquisa, foram elaboradas 10 (dez) perguntas, das quais 8 (oito) com respostas de múltipla escolha e 2 (duas) de caráter aberto, de livre resposta. Tal questionário foi enviado via email para os profissionais que trabalham na contabilidade das entidades públicas selecionadas. Com base nas respostas e em conceitos bibliográficos, se tentará estabelecer os impactos que o ativo permanente irá sofrer com a obrigatoriedade do cálculo da depreciação.

A amostra foi definida com profissionais que trabalham na área de contabilidade de 20

(vinte) entes públicos da esfera estadual que estão situadas na capital do Estado de Santa Catarina, em principal por entidades da administração direta, porém, com o objetivo de identificar se os procedimentos inerentes a depreciação estão sendo adotados, enviou-se também a entes da administração indireta. Esta amostra se justifica pela acessibilidade a esses profissionais.

A trajetória metodológica da pesquisa divide-se em três etapas. A primeira é a fundamentação teórica que trata dos seguintes assuntos: Estado; Administração Pública; Orçamento e Contabilidade Pública; Receita Pública; Despesa Pública; Depreciação e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

A segunda etapa trata do estudo no qual foi feito, através de análise das respostas constantes nos questionários enviados aos entes públicos, investigando como a depreciação é tratada por eles e se estes estão preparados as novas aplicações quanto à depreciação. Por fim, a última etapa é a apresentação dos resultados, descrevendo os impactos potenciais que a depreciação causou no ativo permanente público, conforme as novas normas, tendo como suporte a literatura que trata do assunto.

## 1.6. LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Durante todo o processo de elaboração da pesquisa algumas barreiras são encontradas limitando a pesquisa e sua abordagem. Diante disto este trabalho tem como limitação a amostra analisada, no qual são profissionais de 20 (vinte) instituições públicas que estão situados em Florianópolis, escolhidos devido ao acesso de comunicação com tais profissionais. Além disto, os resultados estão voltados ao número de questionários respondidos, sendo a análise decorrente desta amostra. Desta forma, os resultados aqui estabelecidos não poderão ser generalizados para todos os entes públicos, pois esta pesquisa concentrou-se, apenas, nas entidades questionadas.

Deve ser levado em consideração que por se tratar de uma abordagem qualitativa do problema, esta pesquisa se resulta da análise do autor, lembrando que nestas mesmas condições outros pesquisadores poderiam encontrar outros resultados.

## 1.7. ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O presente trabalho está organizado em quatro capítulos, sendo uma deles este, de caráter introdutório.

Os assuntos necessários para a discussão, o entendimento literário mínimo para amparar a análise dos resultados está exposto na fundamentação teórica, que corresponde ao capítulo 2. Neste capítulo expõe-se o conceito de Estado, de administração pública e seus tipos de constituição e gerenciamento, da contabilidade pública, depreciação e tipos e a resolução CFC nº 1.136/2008, Norma 16.9 da NBCASP, que será dividido em seis seções.

A elaboração das respostas para o problema de pesquisa e demonstração dos resultados alcançados é apresentado no capítulo 3, ou seja, neste capítulo constará a análise dos dados colhidos além de contemplar os objetivos específicos propostos.

E por último o capítulo 4 que é destinado às considerações finais e recomendações para futuros trabalhos e, finalmente, a monografia se encerra com as bibliografias utilizadas na presente pesquisa.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo trata dos principais conceitos que servirão como base necessária para o entendimento deste trabalho.

### 2.1. ESTADO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Quando se ouve falar de Estado logo se vem à mente um território, uma área no qual vive uma sociedade de forma organizada. Este conceito é válido, porém incompleto. Inclui-se neste a soberania, ou seja, o poder político que visa tratar de assuntos que impactam na coletividade, poder que institui a ordem na sociedade.

Neste sentido, o Estado existe como forma das sociedades se organizarem. Ele representa a institucionalização do poder de um povo que confere a instituição deveres e prerrogativas sobre os particulares. Segundo Bobbio (1987, p. 94) “constitui-se de três elementos: povo, território e soberania”. A combinação concomitante desses três elementos implica na condição fundamental para que o Estado seja perfeito. A falta de algum destes ou mesmo sua descaracterização, retira dessa estrutura a plena qualidade de ser considerado Estado.

O Estado precisa da administração pública para colocar em prática as ações de governo, as ações políticas, que devem estar direcionadas para a população. Para lidar com os problemas sociais e econômicos a administração pública deve estar organizada estruturalmente de forma que possa intervir, tanto diretamente pela produção de bens e serviços para sociedade, quanto pela regulamentação das atividades. Normalmente esta estrutura fundamenta-se pela divisão em secretarias, departamentos, seções que serão responsáveis por procedimentos específicos de sua área de atuação.

Neste sentido Meirelles (1984 apud KOHAMA, 2003, p.39), descreve administração pública como “o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”, ou seja, Estado tem o dever de garantir as necessidades básicas da população e é a administração pública que presta serviços pra que este objetivo seja alcançado.

No tocante a este assunto, Araujo e Arruda (2007) vêem a administração pública como

o conjunto do que é público, possibilitando alcançar o interesse coletivo. Este pensamento vai de encontro ao de Silva (2004), pois para este a administração pública realiza seus trabalhos para atingir a plena satisfação das necessidades da coletividade. Desta forma, pode-se entender administração pública como o veículo que possibilita o Estado, através dos serviços prestados, satisfazer as necessidades da população.

Outra definição importante a ser citada é o conceito de “Entidade do Setor Público”, a qual, segundo a Resolução CFC n.º 1.128/08 que aprova a NBC T 16.1, são os órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, porém utilizem na execução de suas atividades, recursos públicos. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam de órgão público, subvenção, benefício, ou incentivo fiscal ou creditício.

Desta forma pode-se verificar que administração pública e entidades do setor público são equivalentes, pois só se distinguem quando neste é incluído pessoa física que receba recursos de órgãos públicos. No restante são análogos, pois quando trata-se de órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público estamos falando da administração direta e quando abordamos de entidades que possuindo personalidade jurídica de direito privado que utilizem recursos públicos estamos tratando da administração indireta.

Neste sentido, cabe destacar as categorias das entidades da administração indireta, que é composta pelas organizações dotadas de própria personalidade jurídica de direito público ou privado, caracterizada como serviço público ou de interesse público, porém são criadas pelo Estado para auxiliar no exercício da atividade administrativa, são elas:

a) Autarquias

São denominadas, segundo o Decreto Lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967, o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita própria, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada. Neste sentido, pode ser tratada como entidades autônomas criadas por lei específica, com personalidade de direito público interno, sendo assim, recebem a execução de serviços públicos por transferência estando sujeitas a fiscalização do Estado.

Desta forma pode-se classificar as autarquias como um segmento da atividade Estatal que rompe com os vínculos da hierarquia, que tem patrimônio próprio e imputações particulares, que atua administrativamente de forma independente para atender as

necessidades da sociedade, passando a executar as atividades com o mesmo fim das Estatais, com autonomia financeira, administrativa, disciplinar, porém não, econômica, pois depende de uma previsão de fundos por parte do Estado.

#### b) Fundações

Segundo Kohama (2003) são dotadas de personalidade jurídica de direito privado com criação autorizada, registrado e inscrito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas. Seus objetivos são de interesse coletivo geralmente de pesquisa, educação e ensino.

Estas têm por características, segundo Di Pietro (2001, p. 366), “dotação patrimonial, personalidade jurídica, pública ou privada, atribuída por lei, capacidade de auto-administração e sujeição ao controle administrativo ou tutela por parte da Administração Direta, nos limites estabelecidos em lei”. Desta forma as fundações, vinculadas ao poder público, são entidades com patrimônio próprio e realizam atividades não lucrativas de interesse coletivo, como a educação, cultura, pesquisa, como ente auxiliar do Estado.

#### c) Empresas Públicas

Perante o Decreto Lei n.º 200/67, é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União ou de suas entidades da Administração Indireta, criada por lei com o objetivo de desempenhar atividades de natureza empresarial que o Governo seja levado a exercer.

Entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado e participação exclusiva do Estado no seu capital e direção. Sua criação é autorizada por lei, para a exploração de atividades industrial e econômica.

Suas atividades são regidas pelos preceitos comerciais, porém é controlado pelo poder público, independente de ser de uma ou mais entidades, mas sempre governamental.

#### d) Sociedades de Economia Mista

São a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para o exercício de atividade de natureza mercantil, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam, em sua maioria, à União ou à entidade da Administração Indireta. (DL 200/67)

O controle do Estado, nessas sociedades, se dá mediante a maioria das ações com direito a voto. Desta forma, estas têm como característica serem de participação governamental e particular, com o objetivo de interesses públicos, porém com estrutura de

empresa privada.

Desta forma verifica-se que a administração pública direta é aquela que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República, dos Ministérios e dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e administração indireta, é constituída pelas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas.

Entende-se, portanto, que a administração direta é responsável pela gestão das finanças públicas, instituindo metas e arrecadando as devidas receitas, bem como, definindo a correta aplicação destes recursos. A administração indireta deve gerar sua própria receita e estabelecer seu planejamento, quando isto não acontecer, considerando a importância da sua produção de bens e serviços, será extinta ou absorvida pela administração direta.

Como já mencionado, a estrutura da administração pública pode estar dividida. Esta divisão é classificada em desconcentrada e descentralizada.

A desconcentração acontece “quando determinado ente estatal (União, Estado ou Município) distribui geográfica, funcional ou setorialmente, dentro de sua própria esfera a execução de determinadas ações que lhe são afetas (CRUZ; SILVA, 2001)”. Em outras palavras ela ocorre quando a entidade da Administração, incumbida de realizar um ou mais serviços, distribui competências, no domínio de sua própria estrutura, a fim de agilizar e tornar mais eficiente a prestação dos serviços.

Por outro lado, a entidade estatal pode transferir a execução de determinadas ações as quais lhe cabiam para outra entidade estatal, caracterizando assim a descentralização. Diferente da desconcentração que atua numa divisão de ações dentro de uma mesma pessoa jurídica, a descentralização implica em duas pessoas jurídicas distintas: o Estado e a entidade que efetuará o serviço, por receber essa atribuição do Estado (CRUZ; SILVA, 2001).

Sendo a administração pública o instrumento que o Estado precisa para colocar em prática suas ações, as quais devem estar direcionadas a população, independente se desconcentrada ou descentralizada, Musgrave (1974) considera que a melhor maneira de satisfazer as necessidades sociais é através do orçamento, porém a depreciação, normalmente, não é objetivo de discussão no campo da previsão orçamentária, desta forma, nesta pesquisa não se tratará de orçamento.



## 2.2. CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade governamental ou pública, segundo Araujo e Arruda (2004, p.31), “situa-se no ramo da ciência contábil voltado para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda” que afetam a situação orçamentária, financeira e patrimonial dos entes de direito interno (União, Estados e Municípios e suas autarquias e fundações). Esta também pode ser vista como “uma das subdivisões da contabilidade aplicada, que tem como campo de atuação a Pessoa Jurídica de Direito Público” (SLOMSKI, 2001, p. 20).

Baseada em normas próprias a contabilidade pública esta voltada, segundo Abop (1992, p. 16 apud ARAUJO e ARRUDA, 2004) ao “ramo da contabilidade que estuda, controla e demonstra à organização e execução dos orçamentos, atos e fatos da administração da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações”.

Esta contabilidade surge, no Brasil, em 1808, a partir da sua dominação pelos portugueses, através de um “Alvará” que possibilitou o controle da coisa pública. É este que estabelece, pela primeira vez no país, normas para a contabilidade e administração do patrimônio real e fundo públicos, além de indicar as partidas dobradas para controlar as operações (CRUZ; 1988).

Diante da harmonização com as normas internacionais, tem-se um novo conceito de contabilidade pública, ou melhor, contabilidade aplicada ao setor público que é segundo Neves (2009, p.5), “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

Este novo modelo de contabilidade, através da NBC T 16.1, tem por objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados, assim como, os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, contribuindo para a tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o suporte necessário para a instrumentalização do controle social (NEVES, 2009).

A nova abordagem para o setor público passa a ser a contábil deixando a abordagem orçamentária para segundo plano. A abordagem contábil tem por objetivo evidenciar os ativos e passivos com a apuração do resultado econômico mediante a utilização plena do princípio da competência para reconhecimento de receitas e despesas, bem como, a avaliação dos ativos, passivos e do patrimônio líquido (SILVA, 2009).

A contabilidade pública veio sofrendo modificações com o passar dos anos e hoje continua sendo o mais complexo ramo da ciência contábil e, segundo Kohama (2003, p.47), “tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno”. Esta complexidade se dá devido à escrituração das contas em quatro sistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.

Com a aprovação das NBCASP editou-se o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, que, através da Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009, na sua 2ª edição, volume IV (p.24 -26), são classificados atualmente em um único sistema o Sistema Contábil, que está dividido em cinco subsistemas: Subsistema de Informações Orçamentárias, Subsistema de Informações Patrimoniais, Subsistema de Custos, Subsistema de Compensação.

Tal Portaria descreve o sistema contábil como “a estrutura de informações para identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público”. Este sistema tem por objetivo “orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social”, para tanto é organizado em subsistemas de informação os quais oferecem produtos distintos em razão das especificidades demandadas pelos usuários e além de facilitar a obtenção de informações.

#### a) Subsistema de Informações Orçamentárias

A Constituição de 1988 estabeleceu um Sistema Orçamentário composto pelo Plano Plurianual, Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Anual. Estes têm como objetivo criar um processo de planejamento orçamentário de longo, médio e curto prazos. Este sistema aborda do controle dos créditos orçados e do acompanhamento da receita prevista (CRUZ, 1988).

Este sistema, no final do exercício, deve apresentar os resultados comparativos registrados entre a previsão e a execução orçamentária. Isso se dará respeitando os art. 90 e 91 da lei pré-citada, que dizem respeito à evidenciação e registro do montante dos créditos vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, a conta dos mesmos créditos e as dotações disponíveis e que estejam de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos Créditos Adicionais.

O resultado final desse sistema é o Balanço Orçamentário o qual deve ser apresentado obrigatoriamente no final do exercício, segundo a Lei nº 4320/64. Este demonstrativo,

segundo Slomski (2001), apresenta duas colunas, uma da receita e outra da despesa, demonstrando a previsão, a execução e a diferença, tanto da receita, quanto da despesa, de acordo com as movimentações da entidade.

Neste sentido, pode-se concluir que o sistema orçamentário faz o controle do orçamento aprovado pelo Legislativo, os quais transitam os elementos de arrecadação da receita e liquidação da despesa, demonstrados através do Balanço Orçamentário.

Com a mudança estabelecida pela NBCASP este sistema passa a ser denominado de Subsistema de Informações Orçamentárias que tem por principal função registrar, processar e evidenciar os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, tais como o orçamento, a programação e execução orçamentária, as alterações orçamentárias e o resultado orçamentário.

#### b) Subsistema de Informações Patrimoniais

Este subsistema é baseado no sistema patrimonial, o qual registrava os bens patrimoniais do estado, o resultado econômico do exercício, as variações patrimoniais resultantes da execução do orçamento, além dos débitos e créditos classificados como permanentes. Desta forma pode-se definir este sistema como o sistema de contas que registra os bens estatais.

Este sistema era formado, segundo Slomski (2001), por “contas que registram e demonstram a movimentação e a posição dos componentes patrimoniais”, ou seja, era nele que se registrava os elementos ativos e passivos que formam o patrimônio do Estado, os bens permanentes do Estado (CRUZ, 1988).

Ao fim do exercício, este sistema, apresentava o resultado da gestão econômica. Para isto, deveriam ocorrer registros sintéticos de todos os bens móveis e imóveis, como discorre o art. 95 da Lei nº 4320/64, bem como, os registros analíticos de todos os bens de caráter permanente com suas devidas identificações e os agentes responsáveis pela guarda e administração (art. 94, Lei nº 4320/64).

Eram registradas aqui as alterações da situação líquida patrimonial, como trata a art.100 da referida lei, que abrangem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

Tais resultados e variações davam origem ao Balanço Patrimonial e a Demonstração

das Variações Patrimoniais. O Balanço evidencia a posição das contas do Ativo e Passivo. Este primeiro é representado pelos bens e direitos da entidade, enquanto o outro pelos compromissos estabelecidos com terceiros, porém o equilíbrio numérico, deste demonstrativo, é estabelecido pelas contas Saldo Patrimonial e Passivo Real ou a Descoberto, quando do resultado positivo e negativo respectivamente (SLOMSKI, 2001).

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, além de indicar o resultado patrimonial do exercício. Desta forma, pode-se constatar que era no sistema patrimonial que eram demonstrados os resultados alcançados pela gestão.

Sendo derivado do sistema patrimonial o Subsistema de Informações Patrimoniais, tem por objetivo, segundo a Portaria STN n.º 751/09, registrar, processar e evidenciar os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público, subsidiando a administração com informações referentes às alterações nos elementos patrimoniais, resultado econômico e resultado nominal.

#### c) Subsistema de Custos

A Portaria STN n.º 751/09 conceitua ESTE SUBSISTEMA como aquele que registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações relativas aos custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas, bom uso dos recursos públicos e custos das unidades contábeis.

Devido às mudanças as quais a contabilidade vem passando, este subsistema inova o setor público brasileiro. Ainda está sendo estudada sua implementação, porém sabe-se que a aplicação de um sistema de custos teria a finalidade principal de aferição de eficiência e instrumento de gestão de serviços prestados (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005).

Desta forma pode-se identificar que este subsistema poderá propiciar, além de maior transparência, um melhor controle dos reais custos das entidades, através do gerenciamento dos serviços prestados, para tanto, se pré supõem que haverá um maior detalhamento das atividades para alcançar a eficiência desejada, visando à melhoria das ações das entidades.

Este subsistema foi instituído pela Resolução CFC nº 1128/08 que, dentre outras peculiaridades, conceitua e estrutura os sistemas de informação contábil. O conceito dado pela resolução, a este subsistema, é que este tem por objetivo “registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados a sociedade pela entidade pública”, ou seja,

este sistema vem com o intuito de gerenciar os custos provenientes das ações do Estado.

Neste sentido, Herzlinger (2005, apud REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005), trata da importância da contabilidade gerencial nas organizações públicas e não governamentais que a ênfase na determinação dos custos dos serviços prestados é maior do que nas atividades empresariais. Isto acontece, pois a visão de gerenciamento dos negócios é diferente, com um foco maior na produtividade das atividades promovidas para o bem comum, afinal se preserva pela melhoria do desempenho público e qualidade dos serviços.

Sendo a prestação de serviço a principal função do setor público, se presume que o principal custo serão os salários que é um custo direto. Contudo os custos indiretos, pela difícil alocação, devido à complexidade dos serviços, deverão ser encaminhados a um único setor (REIS; RIBEIRO; SLOMSKI, 2005). No entanto, esta abordagem deve ser cuidadosa, pois pouco se conhece sobre custos no âmbito público.

#### d) Subsistema de Compensação

A Lei nº 4320/64 considera o sistema de compensação como contas de compensação e, quando do fim do exercício, na elaboração dos balanços os saldos dessas contas serão incluídos no balanço do Sistema Patrimonial (art. 105). Isso ocorreria, pois era neste sistema que se registrava o movimento das contas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes, ou seja, aqueles valores que direta ou indiretamente provocam ou podem provocar variações no patrimônio do Estado.

São as contas de compensação que tratam do registro de responsabilidade entre a entidade e terceiros que não causam imediatamente, segundo Cruz (1988), imediatamente reflexos no patrimônio, mas que poderão vir a afetá-lo em outro momento. Este sistema pode ser considerado um controle a parte do Sistema Patrimonial, pois abrange contas que não fazem parte do patrimônio.

O encerramento deste sistema no fim do exercício não causa diretamente aumento ou diminuição no resultado patrimonial, por ser um sistema, basicamente, de controle. O uso da conta de compensação é recomendável, para fins de controle interno, para registro de prováveis alterações patrimoniais futuras e como fonte de dados para a preparação de notas explicativas (CRUZ, 1988).

Atualmente, a denominação de Subsistema de Compensação, atuará de forma similar ao antigo sistema de compensação, porém, atualmente, tem por objetivo registrar, processar e

evidenciar os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle, subsidiando a administração com informações que possam corroborar com a avaliação das alterações potenciais nos elementos patrimoniais, e dos acordos, garantias e responsabilidades.

É importante salientar que a contabilidade pública se interessa em todos os atos praticados pelo administrador, sejam de natureza orçamentária (previsão da receita, fixação da despesa, empenho, descentralização de créditos etc.) ou meramente administrativos (contratos, convênios, acordos, ajustes, avais, fianças, valores sob responsabilidade, comodatos de bens, etc.), representativos de valores potenciais que poderão afetar o patrimônio no futuro.

É ela que registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária da receita e da despesa, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações patrimoniais e exibi o valor do patrimônio.

A contabilidade pública esta passando por uma fase de mudanças e com esses novos subsistemas se terá informações integradas entre si e a outros subsistemas de informações de modo a auxiliar a administração pública sobre diversos assuntos. Esta transição é de grande importância, pois os administradores poderão, através dos subsistemas, avaliar o desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão, os resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade, as metas estabelecidas pelo planejamento, além dos riscos e das contingências.

Com o novo modelo de contabilidade pública, através da NBCASP, o valor do patrimônio deverá levar em consideração a despesa com depreciação, ou seja, uma despesa em que não ocorre o desembolso, aquela que é aplicável aos bens físicos, sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

### 2.3. DEPRECIAÇÃO

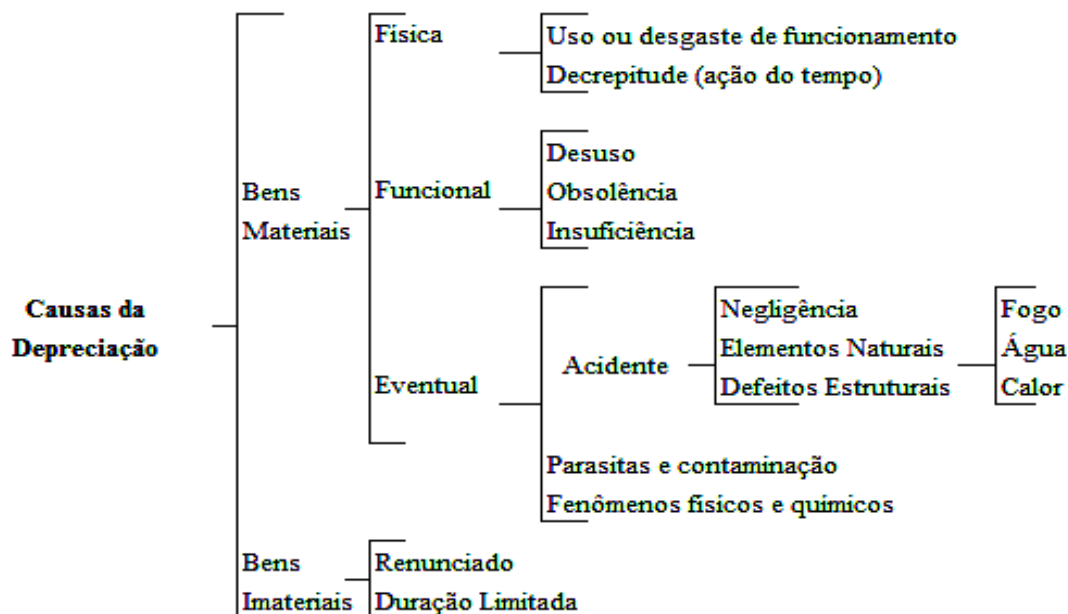
O ativo imobilizado sejam imóveis, móveis ou maquinários sofrem a ação do tempo e o desgaste físico pelo trabalho realizado e, muitas vezes, se tornam impróprios para o uso,

pois perdem a capacidade produtiva, tornando-se obsoletos. A depreciação vem para estimar a valor desta perda durante a vida útil do bem.

Do ponto de vista contábil, segundo Santos et al. (2007, p. 138), a depreciação pode ser conceituada como “o sistema contábil que objetiva distribuir o custo total de um ativo tangível, líquido do seu valor residual, se houver, durante a vida útil estimada do bem”.

O cálculo da depreciação requer que se estime a vida útil do ativo. Diante disso é necessário que se considerem, tanto as causas funcionais, como as causas físicas da depreciação. As causas funcionais ou não físicas, segundo Santos et al. (2007), são decorrentes da obsolescência e das mudanças nas condições econômicas. Já as causas físicas da depreciação ocorrem devido ao uso e a ação da natureza, tais como a chuva, vento, efeitos químicos (oxidação e eletrólise).

Franco (1997) cita outras causas admissíveis da depreciação sofrida pelos ativos imobilizados, como por exemplo, parasitas e contaminação, desta forma apresenta de maneira prática as possíveis causas da depreciação como segue a figura.



**Figura 1: Causas da Depreciação**

Fonte: Franco (1997, p.177).

Deve-se deixar claro que a perda dos potenciais de um ativo não pode ser prevista com exatidão, podendo esta ser irregular em virtude de vários fatores. Explicando este ponto Iudicibus (1997) cita American Accounting Association, no qual trata que o potencial de serviços do ativo pode declinar por causa de deterioração física gradual ou abrupta, através do uso, mesmo que não haja mudança física aparente ou por deterioração econômica devido à

obsolescência. A depreciação não pode ser prevista de forma exata, pois nenhum de seus métodos de alocação é perfeito todos eles possuem determinadas vantagens e desvantagens em relação aos demais.

Em função desta imprecisão faz-se aqui descrição sintética de alguns métodos de depreciação sem a intenção ou pretensão de examinar o assunto.

### 2.3.1. Método das Quotas Variáveis

Este método é utilizado para ativos onde o desgaste físico é mais importante que a obsolescência econômica. Assim, verifica-se que a depreciação é considerada como um custo variável de acordo com o nível de atividade da entidade, ou seja, a diminuição do potencial de geração de serviço decorre do fator uso e não do fator tempo (SANTOS *et al.*, 2007).

Os dois principais métodos de quotas variáveis utilizados são o método de horas trabalhadas e o método das unidades produzidas, conforme apresentado a seguir.

#### a) Método de horas de trabalho

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcker (2006, p.218), este método é baseado “na estimativa de vida útil do bem, representada em horas de trabalho”, é expresso pela equação 1:

#### Equação 1: Método de horas de trabalho

$$\text{Quota de depreciação} = \frac{\text{n}^{\circ} \text{ de horas de trabalho no período X}}{\text{n}^{\circ} \text{ de horas de trabalho estimada durante a vida útil do bem}}$$

Abaixo será apresentado um exemplo do cálculo do valor da depreciação através desse método:

Valor do bem = \$ 10.000

Nº horas de trabalho no período = 100 horas no ano

Nº horas de trabalho estimada durante a vida útil = 1000 horas

$$\text{Depreciação} = \frac{100 \times 10.000}{1000} = \text{por ano } \frac{1000}{12} = 83,33 \text{ por mês.}$$

#### b) Método de unidades produzidas

Este método é baseado na estimativa das unidades a serem produzidas pelo bem, Iudícibus, Martins e Gelbcker (2006) expressão a quota de depreciação pela equação 2:



**Equação 2: método das unidades produzidas**

$$\text{Quota de depreciação anual} = \frac{\text{n}^\circ \text{ de unidades produzidas no ano X}}{\text{n}^\circ \text{ de unidades estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem.}}$$

Seguindo esta linha de raciocínio, tem-se como exemplo o de um veículo, cujo valor de R\$ 60.000,00. Ele rodou 12 mil km no primeiro ano e 15 mil km no segundo ano. Estima-se que durante sua vida útil do veículo ele rodará 100 mil km. Desta forma o cálculo da depreciação é o seguinte:

No primeiro ano, a depreciação será: 12 mil / 100 mil = 12%.

$$12\% \times 60.000 = 7.200.$$

No segundo ano: 15 mil/100 mil = 15%.

$$15\% \times 60.000 = 9.000.$$

**2.3.2. Método das Quotas Constantes**

Método das quotas constantes ou alocação em linha reta segue a premissa que a depreciação acontece em função do tempo e que a eficiência dos bens é constante durante os anos.

A razão pelo uso deste método se deve a simplicidade e facilidade de compreensão. Para Iudícibus (1997) a depreciação, de certa forma, é mesmo em função do tempo. Entretanto, o erro deste método é supor que a perda do potencial do bem é realizada de forma igual em cada período. Desta forma, a simplicidade deste método se torna enganadora, pois os bens não envelhecem uniformemente, principalmente se estiverem muito expostos a obsolescência.

Esse é calculado dividindo-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem, conforme a equação 3:

**Equação 3: Método das quotas crescentes**

$$\text{Depreciação} = \frac{\text{Custo (incluindo eventuais reavaliações contábeis)} - \text{Valor residual estimado}}{\text{Período de vida útil}}$$

Este método pode ser exemplificado através de um veículo com vida útil estimada de 5 (cinco) anos e valor contábil de R\$ 20.000,00. Aplicando-se a formula acima se tem o valor a ser depreciado anualmente de R\$ 4.000, ou seja, o custo de 20 mil dividido pela vida útil estimada de 5 anos. Desta forma, pode-se verificar que o valor do bem é igualado a 100% e

estimando a vida útil do bem em anos, encontra-se a quota anual dividindo 100% pela vida útil em anos. Devido a essa simplicidade é o método mais utilizado pela maioria das empresas, além de ser o método aceito para o cálculo do Imposto de Renda.

### 2.3.3. Método da Soma dos Dígitos dos Anos

Também conhecido como método das quotas decrescente. Neste método a depreciação é obtida através do valor a ser depreciado por uma fração em que o denominador é a soma dos algarismos e o denominador é “n” para o primeiro ano, “n-1” para o segundo anos, “n-2” para o terceiro ano e assim por diante, sendo “n” o numero de anos de vida útil do bem. Desta forma se estima que quanto mais novo o bem maior seja sua perda.

Este método, segundo Leite (1997), pode ser considerado como um método de depreciação acelerada, pois apropria parcelas maiores de depreciação nos primeiros anos da vida útil do ativo, das quais vão diminuindo enquanto a vida útil do ativo avança. Os bens mais adequados para este método são aqueles que estão diretamente ligados ao avanço tecnológico como é o exemplo dos computadores.

Para melhor compreensão tem-se como exemplo um computador com vida útil de 5 anos de valor \$1.000.

$$\text{Soma dos dígitos} = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

$$1^{\circ} \text{ ano } n/15 = 5/15 \times 10.000 = 333,33 \text{ por ano}$$

$$2^{\circ} \text{ ano } ((n-1) / 15) = 4/15 \times 10.000 = 266,67 \text{ por ano}$$

$$3^{\circ} \text{ ano } ((n-2) / 15) = 3/15 \times 10.000 = 200,00 \text{ por ano}$$

$$4^{\circ} \text{ ano } ((n-3) / 15) = 2/15 \times 10.000 = 133,33 \text{ por ano}$$

$$5^{\circ} \text{ ano } ((n-4) / 15) = 1/15 \times 10.000 = \underline{66,67} \text{ por ano}$$

$$\text{Total} = 1.000,00$$

É importante observar que este método pode trazer distorções às informações contábeis, pois ao analisar o retorno sobre o investimento as taxas de retorno serão crescentes levando o usuário a crer que está ocorrendo uma tendência ao crescimento, porém de forma irreal.

Esta distorção poderá ser observada na situação em que a empresa adquire seus ativos numa mesma data, hipoteticamente no valor de \$ 5.000, tendo esses vida útil de 5 anos e a empresa tem um lucro líquido anual de \$ 500, gerando os seguintes retornos:

$$1^{\circ} \text{ ano } 500/5.000 = 10\%$$

$$2^{\circ} \text{ ano } 500/4.000 = 12,5\%$$

$$3^{\circ} \text{ ano } 500/3.000 = 16,67\%$$

$$4^{\circ} \text{ ano } 500/2.000 = 25\%$$

$$5^{\circ} \text{ ano } 500/1.000 = 50\%$$

Percebe-se dessa forma que todos os fatores foram mantidos constantes, mas induzem a uma falsa conclusão de que no último ano ocorreu um crescimento muito maior que anteriormente (SANTOS et al., 2007). Como é perceptível não foi o que aconteceu. Apenas se alocou maiores parcelas de depreciação nos primeiros anos gerando assim um retorno de investimento menor o que leva a crer, com o passar dos anos, que a empresa está crescendo.

Apesar das distorções quanto ao crescimento da empresa, este método tem por vantagem equilibrar os custos da empresa durante sua vida útil, ou seja, a despesa de depreciação do bem no início será maior, porém, os custos de manutenção serão menores. No final da vida útil do bem, a depreciação será menor e os custos de manutenção maiores.

#### 2.3.4. Método das Quotas Crescentes

Este método supõe que o valor da depreciação renda juros, fazendo com que a depreciação acumulada se converta em um fundo de amortização. Dessa forma a quota de depreciação periódica é o valor a ser depositado para que no final da vida útil do bem se tenha recursos para substituí-lo (IUDÍCIBUS, 1997).

Portanto, pode-se perceber que a quota periódica de depreciação, por este método, é uma quota de substituição, pois a depreciação deixa de ser apenas uma conta redutora do ativo para se tornar um investimento para a substituição do bem depreciado. Este método é aconselhável ou adequado para ativos com eficiência constante ou crescente, mas quando depositado devem render juros constantes, dessa forma tendo-se uma quota de depreciação maior a cada ano.

A equação 4 é, segundo Iudícibus (2004):

**Equação 4: Método das quotas crescentes**

$$D = (C - J) \times \frac{1}{S_{n-1} i}$$

Em que

D= quota de depósito

C= custo

J= valor residual estimado;

Assim se tivermos um ativo no valor de R\$ 150.000,00, com vida útil estimada de cinco anos, valor residual nulo e custo de oportunidade de 30%, teremos:

$$D = 150.000,00 \times \frac{0,30}{(1,30)^5 - 1}$$

$$D = 150.000,00 \times 0,1105815 = \$ 16.587,225$$

O valor a ser lançado como depreciação é apresentado na Tabela 1.

**Tabela 1: Quota de depreciação crescente**

Ano	Valor contábil no início do período	Quota de depósito no fundo	Juros	Quota de depreciação
1	\$ 150.000,00	\$16.587,225	-	\$ 16.587,225
2	\$ 133.412,78	\$16.587,225	\$ 4.976,17	\$ 21.563,395
3	\$ 111.849,39	\$16.587,225	\$ 11.445,185	\$ 28.032,410
4	\$ 83.816,98	\$16.587,225	\$ 19.854,908	\$ 36.442,133
5	\$ 47.374,843	\$16.587,225	\$ 30.787,618	<u>\$ 47.374,843</u>
				\$ 150.000,00

**Fonte:** Adaptado de Iudícibus (2004).

O valor de \$ 16.587,225 é aquele que deve ser depositado anualmente, no fundo para que rendam juros compostos de 30% a.a., totalizando no final de cinco anos \$150.000,00, o suficiente para a substituição do bem.

Por esses métodos podemos entender a definição de depreciação dada por Iudícibus; Marion; Pereira (2003, p. 80) como:

o declínio no potencial de serviços do imobilizado tangível e de outros ativos não correntes, em função de deterioração física gradual ou abrupta, consumo dos potenciais de serviços por meio de uso, mesmo que nenhuma mudança física seja aparente, ou deterioração econômica por causa da obsolescência ou de mudança na demanda dos consumidores.

Com o exposto, percebe-se que os métodos de depreciação utilizam diferentes parâmetros para tal cálculo. Os bens depreciados pelo Método das Quotas Variáveis decorrem da diminuição do potencial devido ao fator de uso. Este método possui duas formas de cálculo: pelas horas trabalhadas e pelas unidades produzidas. A diferença, dessas duas frentes é: o primeiro tem como fator primordial as horas e o segundo utiliza-se da variável produção, duas medidas inconstantes que justificam o nome dado a este método.

Já pelo Método das Quotas Constantes se tem a premissa de que a eficiência do bem é constante, sendo depreciado em função do tempo. Ao se tratar do Método das Somas dos Dígitos dos Anos estamos abordando de uma substituição da depreciação por uma quota de

investimento para a troca do bem depreciado.

### **2.3.5. Fundo de Depreciação/ Fundo de Reposição**

Como já foi definida, depreciação é, segundo o CFC, “a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”. Leite (1997, pg. 106) a traz como um “dos mais interessantes temas da teoria contábil, pois tem importante significado econômico ao representar a recuperação de fundos aplicados na aquisição de ativos imobilizados”. Desta forma, pode-se concluir que a depreciação não é um custo, mas sim a fonte de renda na criação de um fundo, no qual o objetivo principal é substituir os bens que estão sofrendo depreciação.

Nos últimos anos a troca de bens tecnológicos vem sendo mais rápida e constante, ou seja, a tecnologia vem se modernizando cada vez mais rápido exigindo que as entidades se atualizem, para isto, se faz necessário a troca dos bens. A depreciação atua neste momento como um fundo, pois promove a capitalização da empresa para a reposição deste bem, ou seja, a depreciação se torna uma maneira de poupar recursos para a substituição dos bens, seja pelo avanço tecnológico ou por qualquer outro motivo.

Segundo Maier, Morozini, Abdanur (2008), o fundo de depreciação ou reposição tem por objetivo transferir da conta caixa o valor da depreciação gerada no período com a intenção de repor o imobilizado. Desta forma a depreciação é considerada uma despesa não monetária, pois não “provoca saída de caixa no momento que é incorrida e reconhecida” (LEITE, 1997, pg. 106), mas passa a ser uma despesa monetária.

A transformação de valor econômico para valor financeiro se dá pela transferência do caixa, para uma conta específica do imobilizado, o valor da depreciação registrado como despesa. Esta operação só poderá ocorrer caso esta tenha disponibilidade para tal. Assim, o valor deste fundo fica disponível para a reposição dos bens depreciados (MAIER; MOROZINI; ABDANUR, 2008).

No tocante ao assunto, o valor disponível pela depreciação pode ser de grande importância no capital de giro da entidade, pois esta capitalização gerada através deste método pode contribuir para aplicação em novos investimentos. Desta forma pode-se entender que o valor que a depreciação “poupa” pode ser utilizado em outros empreendimentos, fazendo com que a entidade possa aumentar seus ativos sem se endividar, propiciando, assim,

uma situação mais confortável na realização de seus negócios.

A função deste fundo, gerado pela depreciação, segundo Maier, Morozini, Abdanur (2008), é evitar que a entidade venha buscar empréstimos ou financiamentos, a ponto de se endividar para repor seus ativos imobilizados que já estão exauridos pelo uso, velhos e obsoletos.

Quanto ao assunto, é importante que os fundos proporcionados pela depreciação não se mantenham parados, que os administradores devem encontrar destino rentável para essas disponibilidades, a fim de repor o ativo sucateado por um de tecnologia avançada, que propicie uma melhor atividade a organização (LEITE, 1997). Deve ser salientado que a utilização deste fundo em outros investimentos pode proporcionar a entidade uma situação mais confortável diante de seus negócios, contribuindo para o aumento do capital de giro.

#### 2.4. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

O cenário contábil brasileiro vem sofrendo modificações devido à necessidade da harmonização internacional das normas contábeis, condição imposta pelos investidores e credores para a integração dos mercados.

Sabe-se que a soberania de um determinado país permite ao mesmo optar por não estar sujeito a subordinação formal, negar-se a adotar as normas. Entretanto, órgãos internacionais, dos quais o Brasil é integrante, e acordos internacionais, nos quais é signatário (ONU, FMI, OMC, dentre outros) exercem pressão e tornam de forma indireta, urgente e necessária a obediência as novas diretrizes técnicas em referência.

Com o objetivo de sincronizar as Normas Brasileiras de Contabilidade e as determinações do Conselho Internacional de Normas Contábeis (IASB - *Intenacional Accounting Standards Board*) e as Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC - *Internacional Federacion of Accounants*), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê Gestor de Convergência que tem por objetivo fazer com que esta harmonização aconteça até o ano 2010.

Esta sincronização de normas contábeis se dará também no setor público. Com base nas normas emitidas pelo IASB, para a contabilidade privada, criou-se o Comitê do Setor Público do IFAC, que, em 2000, começou a emitir as Normas Internacionais de Contabilidade

do Setor Público (NISCP), sendo estas normas internacionais voltadas especificamente para a contabilidade pública.

Atendendo a necessidade de harmonização para o setor governamental, o CFC editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e as colocou em discussão pública por meio de seminários regionais em diversas capitais do país. Tem-se a expectativa de, em 2012, alcançar uma normatização condizentes com a realidade da contabilidade governamental brasileira e a sincronizando com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards).

Atualmente é vivenciado um dilema, vez que a STN tem urgência na tradução oficial (autorizada e reconhecida pelo IFAC) e o Conselho Federal de Contabilidade, juntamente com outros órgãos integrantes de Comitê Técnico (CPC) ainda não obtiveram tal homologação.

Com esta normatização o enfoque da contabilidade pública brasileira muda, deixando de visar o controle orçamentário para se voltar para o patrimônio, com a adoção do regime de competência, tanto para as receitas, quanto para as despesas (DARÓS; PEREIRA, 2009).

Neste sentido temos a adoção da Contabilidade Patrimonial Integral (*full accrual accounting*), que é aquela que, segundo Nascimento (2008, p.11), contribuirá com informações mais abrangentes, “com a aplicação dos princípios contábeis (principalmente os princípios da competência e da oportunidade) e do registro integral do patrimônio sob o método das partidas dobradas”.

Desta forma esta contabilidade busca expandir o alcance dos registros contábeis, de maneira que as transações e outros eventos econômicos, do setor público, sejam reconhecidos quando ocorrem sendo registrados contabilmente e apresentados nas demonstrações financeiras dos períodos a que se referem e não, somente, quando acontece o recebimento ou desembolso (NASCIMENTO, 2008).

Com o intuito de contribuir na harmonização das normas brasileiras voltadas à contabilidade pública com as regras internacionais e devido ao cenário em que se encontrava a contabilidade pública, foi publicada, em 25 de agosto de 2008, pelo Ministério da Fazenda a Portaria MF n.º 184. Esta dispõe sobre as práticas, procedimentos, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis a serem observados pelos entes públicos da União, Estado e Municípios de maneira que estes sejam condizentes com a IPSAS, publicadas pelo IFAC, e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editada pelo CFC.

A contabilidade pública brasileira, desde 1964, apesar das alterações resultantes do intervencionismo econômico (DL n.º200/67) inerentes a evidenciação de contas e punição de gestores (Lei n.º 8429/92); e em especial o orçamento por programas (Portaria n.º 04/74) do Ministério de Planejamento e Coordenação Geral, se baseava principalmente na Lei n.º 4.320/64. Ela é a norma em vigor de maior importância no que tange a definição de procedimentos específicos para a contabilidade das entidades do setor público, além das exigências contempladas na Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n.º 101/00, assim como em outras leis e atos normativos, tais como: decretos, portarias e instruções normativas editadas pelo governo federal.

Atualmente se tem como elementos principais da contabilidade pública o controle orçamentário e o fluxo de caixa, porém com as mudanças que estão para ocorrer opina-se que à ênfase passará a ser o patrimônio. Se confirmada a opinião, os fatos administrativos passarão a ser examinados e registrados porque produzem alterações em algum elemento seja do ativo, passivo ou patrimônio líquido e não porque tem origem no orçamento. Sendo assim, os contadores terão que dar mais atenção a Lei n.º 4320/64 a partir do artigo n.º 83 que trata do processo de evidenciação dos elementos patrimoniais.

Quanto essas visões, orçamentária e patrimonial, Silva (2009), descreve que

são duas visões corretas, mas com perspectivas diferentes. Na visão orçamentária o que importa é a gestão de caixa e a necessidade de financiamento do setor público; enquanto na visão patrimonial a visão é o patrimônio como um conjunto ativos cujo objetivo é produzir benefícios econômicos futuros.

Acredita-se que essa valorização da contabilidade patrimonial permitirá maior transparência ao orçamento e a evidenciação da contabilidade. No tocante da evidenciação dos bens podemos citar a depreciação como mudança na contribuição a transparência das informações contábeis. Pensando em estimar a vida atual dos bens públicos o CFC publicou, dentre as dez normas de contabilidade aplicadas à contabilidade pública, a Resolução CFC n.º 1.136- NBC T 16.9 que trata da depreciação, amortização e exaustão.

#### **2.4.1. Resolução CFC n.º 1.136- NBC T 16.9**

Caminhando para o processo evolutivo, em 21 de novembro de 2008 foram publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade as 10 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Dentre elas a Resolução CFC n.º 1.136 que aprova a NBC T 16.9, a



qual trata da Depreciação, Amortização e Exaustão.

A NBC T 16.9 vem para obrigar a utilização das técnicas acerca da depreciação pela contabilidade no âmbito da administração direta pública, a qual, perante o art. 106 da Lei nº 4.320/64, é facultativa. Deve ser lembrado que é esta lei, que atualmente, rege a contabilidade pública brasileira.

Neste sentido deve ser explanado que, apesar da faculdade, esta lei menciona em seu art. 108, §2º sobre a previsão de a depreciação ser computada pelas autarquias e outras entidades com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertença ao Poder Público, para efeito de apuração de saldo líquido. Deve ser levado em consideração que determinadas entidades da administração indireta pública apresentam uma contabilidade híbrida, pois além de atenderem as exigências das leis que regem a contabilidade pública, também, devem respeitar as leis aplicadas para a contabilidade societária.

A Resolução CFC nº 1.136, também, estabelece os procedimentos e critérios para o registro contábil da depreciação, amortização ou exaustão. Para isso define alguns termos, tais como:

*Depreciação* é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

*Amortização* é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

*Exaustão* é a redução do valor de investimentos necessários à exploração de recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis ou de exaurimento determinado, bem como do valor de ativos corpóreos utilizados no processo de exploração.

Através dessas definições pode-se perceber que se trata de três matérias distintas, apesar de alguns profissionais as tratarem de forma igual. Diante da citação acima, identifica-se que depreciação se refere a bens duráveis, bens físicos, dos quais perdem valor e capacidade de produção com o tempo ou, até mesmo, devido às inovações tecnológicas. A amortização diz respeito a contratos, intangíveis, bens com contrato por tempo determinado. Já a exaustão é aplicada quando da utilização de bens naturais esgotáveis, recursos minerais, ou seja, a utilização de bens da natureza que podem ser extintos se não utilizado com as devidas precauções.

Desta forma pode-se verificar que se trata de três contas redutoras do ativo diferentes, afinal a depreciação dispõe dos bens duráveis, a amortização de contratos e despesas diferidas

com prazo limitado e a exaustão que é a redução do investimento de determinado bem natural.

Outras definições são tratadas pela Resolução pré citada, como:

*Valor depreciável, amortizável e exaurível* é o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual, quando possível ou necessária a sua determinação.

*Valor residual* é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

*Vida útil econômica* é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

*Valor líquido contábil* é o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Dos termos citados verifica-se que são termos de fácil confusão, sendo muitas vezes, tratados como iguais. Diante disso, cabe ressaltar que valor depreciável, amortizável e exaurível é o valor dos próprios cálculos redutores do ativo, ou seja, o valor da depreciação, amortização e exaustão. Quanto ao valor residual este é o resultado da diminuição da conta redutora acumulada do valor registrado no momento da aquisição.

Para melhor elucidar esta questão, temos como exemplo uma máquina no valor de R\$ 10.000,00, com vida útil de 10 anos. Assumindo uma depreciação linear temos que a cada ano a máquina deprecia R\$ 1.000,00, no entanto, após 10 anos ela é vendida por R\$2.500,00. Neste exemplo temos que R\$ 1.000,00 é o valor depreciável e que R\$2.500,00 é o valor residual, ou seja, o valor esperado desta máquina ao ser vendida depois de passado 10 anos.

Quando se trata de vida útil econômica de um bem, estamos nos referindo ao tempo, que se espera que este bem gere benefícios, o tempo que ele estará em utilização, o qual não será necessariamente o tempo que este bem irá durar. Já, quando nos referimos a valor líquido contábil estamos tratando do valor registrado do bem no momento da aquisição deduzido da sua conta redutora acumulada.

Das determinações desta norma, podemos identificar que o valor a ser depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, sendo registrado nas contas de resultado do exercício, devendo ser reconhecido até que o ativo tenha seu valor contábil e residual iguais. Neste sentido, determina ainda, que o valor residual e a vida útil do bem devem ser revisados no final que cada período, alterando-os quando as expectativas diferirem das anteriores, porém deve ser definida de acordo com parâmetros e índices determinados em normas ou laudo específico.

Ainda de acordo com esta norma, devem ser observados alguns aspectos para o

registro da depreciação, amortização e exaustão, tais como a obrigatoriedade do seu reconhecimento, as circunstâncias que podem influenciar seu registro e o valor a ser reconhecido como redutor do ativo no balanço patrimonial e decréscimo no resultado.

Segundo a NBC T 16.9 deve-se considerar na estimativa da vida útil econômica do ativo a capacidade de benefício futuro, o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não, os limites legais ou contratuais sobre o uso ou exploração do ativo e a obsolescência tecnológica.

Traz ainda, que o ativo passará a ser depreciado, amortizado ou exaurido a partir do momento que estiver em condição de uso e que estas não cessarão quando o bem for retirado de operação temporariamente ou quando se torna obsoleto. No que diz respeito a bens imóveis trata que a depreciação deve ser “calculada com base exclusivamente no valor das construções, que deverá estar segregado do valor dos terrenos” (RESOLUÇÃO CFC Nº 1.136), ou seja, a base de cálculo para a depreciação de imóveis é o valor da sua construção.

Para se ter os valores depreciados, amortizado ou exauridos são necessários métodos de cálculos. Quanto a isso a norma determina que possam ser utilizados os seguintes métodos:

- Método linear;
- Método dos saldos decrescentes;
- Método das unidades produzidas

No entanto não proíbe que outros métodos possam ser utilizados, desde que sejam compatíveis com a vida útil econômica do ativo, que sejam aplicados uniformemente e que não tragam prejuízos nos encargos da depreciação. Outros métodos de depreciação serão expressos no quadro a seguir.

MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO	
➤ Método das Quotas Variáveis	
• Método de horas de Trabalho;	
• Método de unidades Produzidas;	
➤ Método das Quotas Constantes ou Método Linear;	
➤ Método da Soma dos Dígitos dos Anos;	
➤ Método das Quotas Crescentes;	
➤ Método dos Saldos Decrescentes;	
➤ Método Exponencial;	

**Quadro 1: Método de depreciação**

**Fonte:** Autor, segundo Iudícibus; Martins; Gelbcker (2003)

Como curiosidade encontrou-se na Lei nº 3270 de 1885, Lei do Sexagenário um artigo no qual se fixou quotas de depreciação sobre o escravo matriculado ou alforriado, referida depreciação serviu de indenização aos empresários de então vez que eles contabilizavam no imobilizado o estoque de escravos existentes em suas propriedades. Desta forma segue, na íntegra, parte da Lei extraída da cartilha da Secretaria da Educação do Estado de Santa Catarina referente às Leis da Abolição (1987, p.21):

Art. 3º - Os escravos inscriptos na matricula serão liberados mediante indemnização de seu valor pelo fundo de emancipação ou por qualquer outra forma legal.

§1º- Do valor com que for matriculado e escravo se deduzirão

No primeiro anno.....	2%
No segundo .....	3%
No terceiro.....	4%
No quarto.....	5%
No quinto.....	6%
No sexto.....	7%
No sétimo.....	8%
No oitavo.....	9%
No nono.....	10%
No décimo.....	10%
No décimo primeiro.....	12%
No décimo segundo.....	12%
No décimo terceiro.....	12%

Contar-se-há para esta deducção annual qualquer prazo decorrido, seja feita a liberação pelo fundo de emancipação ou por qualquer outra forma legal.

Independente do método a ser utilizado deve ocorrer a sua divulgação em notas explicativas das Demonstrações Contábeis, enfocando além da vida útil econômica e a taxa utilizada, assim como o valor contábil bruto e a depreciação, amortização e exaustão acumuladas, no início e no fim do período, para cada classe do imobilizado.

Desta forma, o CFC, tendo como base esta Resolução, dentre outras, tem a intenção de tornar obrigatório o cálculo da depreciação, amortização e exaustão nos entes públicos, para proporcionar demonstrações mais transparentes e condizentes com a realidade e funcionalidade do ativo.

### **3. ESTUDO DOS IMPACTOS DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.136/2008 NOS ENTES PÚBLICOS**

A abordagem nesse capítulo pretende mostrar os resultados adquiridos pela pesquisa, identificando os impactos que a depreciação, através da NBC T 16.9 poderá causar nos entes públicos. Para tanto, foi analisado se os entes, aqui questionados, já calculam a depreciação; os métodos utilizados; se estes já estão cientes da Resolução CFC nº 1.136/2008, que obriga a depreciação dos bens públicos; as vantagens e desvantagens do cálculo da depreciação nos entes Estatais, dentre outros questionamentos que serão elucidados posteriormente.

#### **3.1. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A partir de agora, será abordado o caminho percorrido para o alcance das informações necessárias para a realização da pesquisa, desde a elaboração do questionário, seu envio, recebimento e tabulação das respostas obtidas até a análise dos resultados.

A curiosidade em saber até onde os profissionais contábeis da área pública estão cientes das mudanças que a contabilidade do setor irá passar com a obrigação do cálculo da depreciação, fez com que o questionário fosse o melhor meio para se ter o conhecimento dos fatos e assim realizar a pesquisa.

O referido questionário objetiva identificar, através das respostas obtidas, qual a importância dada a depreciação, as mudanças principais que, segundo a opinião dos profissionais, afetarão as entidades públicas e as vantagens e desvantagens, que segundo eles, a depreciação trará para a contabilidade e setor público.

Os questionamentos são direcionados para saber como a depreciação é tratada atualmente, se ela é ou não calculada; o método utilizado; se o cálculo é feito mensalmente; quais os critérios referentes a vida útil; se esta é considerada na baixa ou desfazimento do bem. Foi questionado, também, segundo a opinião dos profissionais, quais as principais mudanças que este cálculo da depreciação trará considerando tanto o fator contábil quanto o fator operacional.

Para saber se os referidos profissionais estão se adequando e estudando as mudanças que o setor vem passando, questionou-se sobre o conhecimento da Resolução CFC n.º

1.136/2008, e quais as vantagens e desvantagem, que segundo sua compreensão, a contabilização da depreciação poderá trazer ao setor público.

O questionário aplicado possui 10 (dez) questões, sendo destas 2 (duas) abertas e as demais fechadas, para a extensão do conhecimento através das respostas obtidas acrescentou-se, ainda, em determinadas objetivas, um espaço para descrever ocorrências que não estivessem expostas nas alternativas apresentadas.

Quanto ao envio, primeiramente, buscou-se uma abordagem direta, através de ligações a cada uma das entidades da amostra selecionada, como forma de apresentar a proposta deste estudo. Logo após, foram enviados e-mails, contendo o questionário e, enfatizando a importância da pesquisa. Após duas semanas, diante de poucos respondentes, ocorreu a segunda tentativa mediante ligações e email. Começou-se a tabulação e análise das respostas obtidas, cinco semanas após o primeiro envio dos questionários.

Foram enviados 20 (vinte) questionários, dos quais 9 (nove) questionários foram respondidos, colaborando para um resultado 45% (quarenta e cinco por cento) da amostra, sendo através de suas resposta que essa pesquisa foi realizada. Deve ser lembrado que tal percentual é maior que os 25% (vinte e cinco por cento) esperado para a análise dos resultados, previstos nos dados constantes na metodologia, caracterizando a representatividade das informações aqui constantes.

Na fase de tabulação foi feita a separação das respostas por questão, ou seja, a análise foi feita considerando todas as respostas obtidas para a mesma pergunta, desta forma foram tabuladas todas as respostas obtidas para cada pergunta, facilitando, assim, a visualização e compreensão das respostas.

A análise dos dados foi feita inicialmente individualizando as respostas inerentes a cada pergunta e logo após contextualizando-as com as demais, para, desta forma, apresentar um melhor entendimento dos fatos. Deve ser mencionado que para se realizar a pesquisa utilizou-se como base, além das opiniões apresentadas através dos questionários, a Portaria nº 751/09.

Referida Portaria é tratada, pela Secretaria do Tesouro Nacional como o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público que dispõe sobre as demonstrações, plano de contas, dentre outras providencias que devem ser tomadas, obrigatoriamente no ano de 2012, pelos entes federais, estaduais e municipais, assim como o Distrito Federal.

As combinações dos questionários e do Manual resultaram na pesquisa que será apresentada a seguir.

### 3.2. A IMPORTÂNCIA DADA A DEPRECIACÃO

A maior parte dos bens que compõem o Ativo Imobilizado de uma entidade, como por exemplo, máquinas, móveis, utensílios, equipamentos industriais, instalações, veículos, enfim, todos os imobilizados que cooperam para a gestão operacional ou para a concretização do processo produtivo dessas entidades, são suscetíveis ao desgaste físico pela ação do tempo e pelo uso, à perda da capacidade de produção no decorrer do tempo e à obsolescência devido ao avanço tecnológico. Estas ocorrências são reconhecidas contabilmente como depreciação.

A depreciação além de ser o valor do desgaste de um bem pode ser entendida como uma maneira de reter capital para a troca deste bem, ou seja, a depreciação não é apenas um custo, uma desvalorização do bem, ela é, também, um método que permite que a empresa tenha capital, sem precisar se endividar, para que ocorra a troca do bem depreciado.

Neste sentido Leite (1997), trata que a razão de se depreciar um ativo é a de promover a capitalização das empresas para a substituição do bem que está sendo usado e sofrendo com o desgaste e obsolescência, fazendo com que a entidade não destine todos os seus recursos aos sócios ou acionistas, assim “poupando” recursos. Nas entidades públicas a depreciação vem com o objetivo de evidenciar a verdadeira posição patrimonial, o verdadeiro valor do bem.

De acordo com a pesquisa realizada, no presente trabalho monográfico, identificou-se que, dos 9 (nove) respondentes, apenas 2 (duas) entidades calculam a depreciação. Constatou-se que essas organizações são empresas de economia mista, por serem de capital misto tem como base a Lei das Sociedades por Ações, tendo, assim, que calcular a depreciação conforme a lei estabelece, porém apresentando demonstrativos adaptados a Lei 4.320/64, para instituições públicas.

Perante a pesquisa, identificou-se que dos respondentes que calculam a depreciação, esta é feita pelo método das quotas constantes ou método linear, ou seja, aquele método que tem por característica a sua simplicidade e considera que o bem se deprecia uniformemente. Este método é um dos sugeridos para se depreciar os ativos segundo a Lei das Sociedades Anônimas e sendo este o de mais fácil compreensão e menor complexidade é, conseqüentemente, o mais utilizado.

Verificou-se que a depreciação, quando calculada, é feita mensalmente. Com base nesta informação identifica-se que é respeitada a Resolução CFC 1.136/08 que determina, em seu ponto 4 que este cálculo deve ser apurado todo mês, assim como a apropriação de sua

despesa, como segue: “O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado **mensalmente**, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício”. (Grifo nosso)

A depreciação esta diretamente ligada à vida útil do bem. Quanto a isso, analisando as respostas obtidas, as entidades não se preocupam com o desgaste ou com as inovações tecnológicas. Não há a preocupação em apresentar o valor real do patrimônio, mas sim atender, apenas, o que a lei determina.

Quando questionados sobre quais fatores eram considerados para estimar a vida útil do bem a resposta que prevaleceu foram os limites legais, desta forma confirmando o exposto. A Resolução CFC 1.136/08 trata que, para se ter uma estimativa de vida útil econômica, é necessária considerar, além dos limites legais e contratuais, a obsolescência tecnológica, o desgaste físico e a capacidade de geração de benefícios futuros.

Grande parte das entidades que não calculam a depreciação são da administração direta e se utilizam da faculdade estabelecida pelo art.106, § 3º da Lei nº 4.320/64, para não apresentarem tal cálculo.

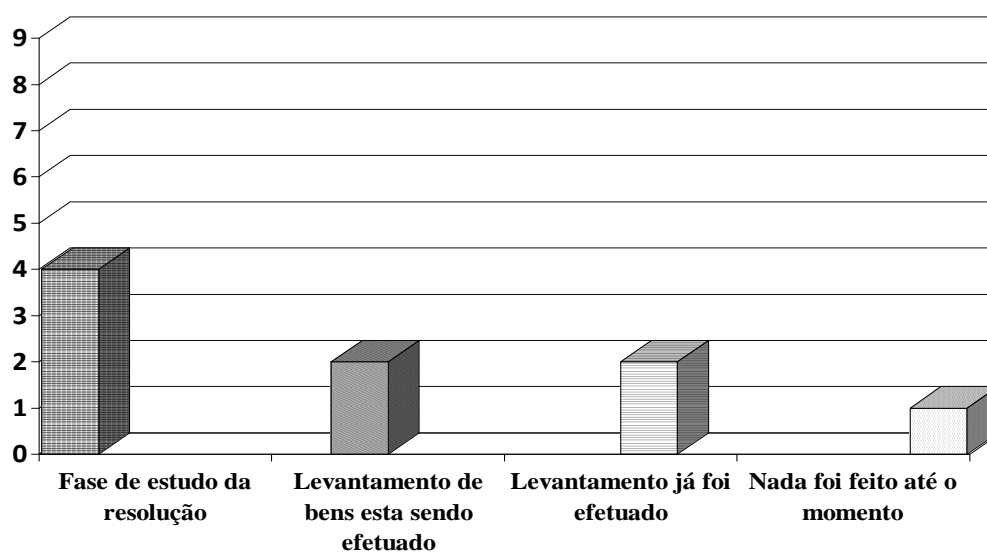
Como controle de seus bens, essas entidades, utilizam-se de inventários anuais, ou seja, um procedimento administrativo que incide no levantamento físico e financeiro dos bens da entidade, porém os valores estão registrados pelo custo histórico e estão desatualizados. Sendo assim, o controle mensal dos bens e o seu valor econômico não são perante a Resolução CFC 1.136/08, atualizados e considerados verdadeiros, pois seu desgaste não é evidenciado.

Diante das práticas contábeis, todo bem totalmente depreciado deve ser baixado da contabilidade e concomitantemente no plano físico. Porém, segundo a pesquisa realizada, os bens que são depreciados, por mais que pela sua totalidade, ou por desfazimento, não são retirados do patrimônio da entidade. Tal ato se justifica, pois o bem possui uma vida útil maior que a utilizada para o cálculo da depreciação, assim permitindo que o ativo seja utilizado por mais alguns anos. Isso acontece porque a vida útil desses bens é determinada por limites legais e não pela sua real utilização.

No que tange a evidenciação da depreciação identificou-se que, daqueles que calculam a depreciação, não há um consenso do que apresentar em notas explicativas. Um considera apenas o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada, o outro o valor contábil bruto e a depreciação no início e no final do período, porém a Resolução do CFC determina que além destes devem ser apresentadas as mudanças de estimativas, para, desta forma, proporcionar uma informação completa sobre o que se está demonstrando.



Através desta pesquisa pode-se identificar que 8 (oito), dos respondentes, tem conhecimento da Resolução CFC n.º 1.136/2008, no qual, destes, 4 (quatro) está no período de estudo para sua implementação. O restante já está no processo de levantamento do patrimônio para dar início a contabilização do valor do bem e sua depreciação, como segue gráfico abaixo.



**Gráfico 1: Atitudes tomadas para a implementação da Resolução CFC n.º 1.136/08**

**Fonte:** O autor, segundo os questionários respondidos

Como pode ser visualizado, a maioria dos entes, já estão se mobilizando para, no mínimo, ter conhecimento desta Resolução. Identificou-se que 44,4% (quarenta e quatro vírgula quatro por cento) estão na fase de estudos, porém 4 dos 9 respondentes já partiram para a prática e estão fazendo ou já fizeram o levantamento de seus bens para implementar a depreciação, antes mesmo de 2012, ano que passará a ser obrigatório.

Verificou-se, também, que diante de tantas mudanças que a contabilidade pública vem sofrendo, muitos contadores dessas entidades não estão se adaptando a atual conjuntura. Um dos respondentes não tem conhecimento de tal Resolução, nem mesmo do termo depreciação isso se deve ao comodismo e, vezes, a falta de interesse em novos aprendizados. Desta forma não tendo o mínimo conhecimento para identificar os impactos que a depreciação poderá causar nos entes públicos.

### 3.3. IMPACTO DA DEPRECIAÇÃO NOS ENTES PÚBLICOS

A depreciação quando é calculada e compreendida em uma demonstração contábil tem por essência duas contas: Depreciação Acumulada, como conta redutora do ativo permanente e Despesa com Depreciação no resultado que comporta a despesa mensal com depreciação.

Este método, quando aplicado em uma contabilidade da qual não era compreendido pode causar algumas modificação, ou seja, numa contabilidade em que a depreciação não era apresentada e, como a mesma composição do ativo permanente anterior passa a ser aplicada, ela pode trazer mudanças perceptíveis imediatas.

As contas Depreciação Acumulada e Despesa com Depreciação quando aplicadas no setor público trazem como principais mudanças, segundo a análise dos questionários respondidos, a cultura de avaliação dos bens no setor público, de modo que os responsáveis pelo patrimônio e contabilidade terão critérios mais claros quanto ao controle dos bens.

Outra mudança detectada, pela pesquisa, foi com relação à conta de resultado que, através desta contabilização irá espelhar a despesa com o desgaste do bem público, passando a evidenciar com mais precisão a real valor do patrimônio dos entes públicos.

A mudança mais explicitada pela pesquisa foi à atualização dos valores dos bens, hoje desatualizados e registrados pelo valor histórico sem o ajuste de desgaste ou de valorização, propiciando a demonstração seu valor real. A despesa com depreciação será contabilizada, reajustando as demonstrações com o valor real do bem e as notas explicativas terão que apresentar todos os componentes que norteiam a depreciação, desde seu método até a sua vida útil.

Deve ser salientado que além das alterações mencionadas pelos pesquisados, a depreciação trará outras modificações nas demonstrações contábeis dos entes públicos. Serão afetadas por este cálculo, principalmente, a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), a Demonstração do Fluxo de Caixa Indireto, Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

De encontro ao conhecimento das mudanças que a contabilidade pública sofrerá com essa aplicação se elaborou o quadro a seguir que apresenta à ótica e o entendimento que cada pesquisado tem sobre as mudanças que a depreciação causará, com a sua obrigatoriedade, nas demonstrações das entidades públicas, desta forma segue suas respostas, para análise:

<b>Pesquisado</b>	<b>Mudanças com a obrigatoriedade da depreciação</b>
1	Acréscimo de notas explicativas e contabilização da depreciação
2	Menos defasagem na informação, a perda de valor será reconhecida ao longo da vida útil do bem e não apenas no momento da baixa.
3	Acréscimo da conta Depreciação Acumulada
4	Informações mais reais, claras e fidedignas sobre o patrimônio dos órgãos e entidades do setor público.
5	As demonstrações passarão a evidenciar com maior precisão o real valor do patrimônio, pois se levará em conta a vida útil e a capacidade de gerar benefícios futuros do bem.
6	Inclusão das despesas com depreciação e a reavaliação dos ativos permanentes.
7	A evidenciação contábil estará mais adequada à efetiva situação e valor dos bens, tendo-se critérios mais claros quanto ao controle destes.
8	O resultado irá espelhar a despesa com o desgaste do bem, assim como as notas explicativas terão que trazer várias informações da depreciação e esta deverá ser atualizada constantemente.
9	Os bens públicos passarão a ser depreciados considerando seu tempo de vida útil.

**Quadro 2: Mudanças com a obrigatoriedade da depreciação, sob a ótica dos pesquisados**

**Fonte:** O autor, segundo os questionários respondidos

A DVP tem por objetivo evidenciar as alterações verificadas no patrimônio, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária, além de indicar o resultado patrimonial do exercício (Lei n.º 4.320/64). Para tanto tem como estrutura as variações aumentativas que compreendem as entradas dos recursos disponíveis para a realização dos serviços públicos e as variações diminutivas que se referem às despesas necessárias para a realização desses serviços.

Na DVP a depreciação será tratada como uma variação quantitativa, que segundo a Portaria nº 751/09, “são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido”, ou seja, o cálculo da depreciação afeta diretamente o Patrimônio Líquido dos entes públicos, o diminuindo, desta forma sendo uma variação patrimonial diminutiva na DVP. Uma parte do modelo da DVP será apresentada a seguir para melhor visualização do ingresso da depreciação.

Com a visualização de parte da DVP, pode-se identificar que a depreciação encontra-se como uma variação diminutiva, no item Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo, o qual, segundo a Portaria nº 751/09, “representa o somatório das variações patrimoniais diminutivas com manutenção e operação da máquina pública, exceto despesas com pessoal e encargos”.

<b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt;</b>		
<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>		
<b>EXERCÍCIO:</b>	<b>MÊS DATA DE EMISSÃO:</b>	
<b>PERÍODO:</b>	<b>PÁGINA:</b>	
<b>VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS</b>		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Variações Patrimoniais Aumentativas</b>		
<b>Variações Patrimoniais Diminutivas</b>		
<b>Pessoal e Encargos</b>		
<b>Benefícios Previdenciários</b>		
<b>Benefícios Assistenciais</b>		
<b>Financeiras</b>		
<b>Transferências</b>		
<b>Tributos e Contribuições</b>		
<b>Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo</b> Uso de Material de Consumo Serviços <b>Depreciação</b> , Amortização e Exaustão		
<b>Desvalorização e Perda de Ativos</b>		
<b>Outras Variações Patrimoniais Diminutivas</b>		

**Quadro 3: Demonstração das Variações Patrimoniais, Variações Patrimoniais Diminutivas.**

Fonte: Portaria n.º 751/09

Contribuir para a transparência da gestão pública é o objetivo principal da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC). Este demonstrativo permite, dentre outras, um controle financeiro e gerenciamento dos órgãos e entidades públicas. As informações que são geradas por essa demonstração proporcionam uma análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento, ou seja, a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades de liquidez dos serviços públicos. (Portaria n.º 751/09)

Os métodos que podem ser utilizados para elaborar esta demonstração são o direto e o indireto e devem evidenciar a movimentação do caixa ou equivalente sobre os fluxos operacionais, investimentos e financeiros. A depreciação só é apresentada, na DFC, no modelo indireto, no fluxo de caixa das atividades operacionais.

Segue modelo do demonstrativo, a fim de elucidar a depreciação:

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA – MÉTODO INDIRETO		
EXERCÍCIO: PERÍODO:	MÊS DATA DE EMISSÃO: PÁGINA:	
	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>		
RESULTADO PATRIMONIAL		
<b>AJUSTES PARA CONCILIAR O RESULTADO PATRIMONIAL AO FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>		
(+) DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO		
(+) CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES		
(+) RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL		
(...)		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
<b>APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO</b>		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

**Quadro 4: Demonstração do Fluxo de Caixa, modelo indireto.**

Fonte: Portaria n.º 751/09

A depreciação é apresentada apenas no modelo indireto, pois este modelo tende a apresentar o fluxo de caixa a partir do resultado líquido das operações e sobre o mesmo acrescentando a depreciação porque esta faz com que uma parcela do capital financeiro retido para repor futuramente o bem ora depreciado permaneça na entidade. Como exemplo temos o *notebook* que é depreciado por hora a cada mês, o valor depreciado está embutido no preço do serviço prestado ao cliente, desta forma, quando do recebimento, o montante referente à depreciação retido no caixa para a troca do bem.

Já o modelo direto apresenta-se com os valores brutos, ao menos ao que diz respeito aos itens mais significativos dos recebimentos e dos pagamentos, além de demonstrar no item “Fluxo de caixa das atividades operacionais” apenas as receitas obtidas através das receitas derivadas, originárias ou transferências.

Outra demonstração a ser analisada é o Balanço Patrimonial, ou seja, aquela demonstração que evidencia a situação patrimonial quantitativa e qualitativamente em um determinado momento (Portaria n.º 751/09). Através do conhecimento geral da contabilidade,

sabe-se que a depreciação é uma conta redutora do Ativo não circulante, mas precisamente do Ativo Permanente, pois representa a perda do valor dos bens registrados nesta conta.

Este demonstrativo é afetado pela depreciação, pois na composição de Depreciação Acumulada se torna redutora do ativo permanente, ou seja, reajusta o valor da bem de forma a evidenciá-lo pelo seu valor real. No modelo apresentado pela Portaria nº 751/09 não é encontrada a depreciação, pois tal modelo não é apresentado com detalhamento suficiente para a sua evidenciação.

A Demonstração do Resultado Econômico, assim como o Balanço Patrimonial, não apresenta um grau de detalhamento, na Portaria nº 751/09, para evidenciar a depreciação, porém ela é computada na DRE em Despesas Operacionais através da conta despesas com depreciação.

Este demonstrativo objetiva, no setor público, refletir a transparência e verificar a otimização dos benefícios gerados à sociedade, evidenciando os resultados alcançados referente à eficiência na gestão de recursos do serviço público. Deve ser salientado que a DRE estará interligada com o sistema de custos tão logo este esteja plenamente implantado nas entidades públicas estatais da administração direta evidenciando os recursos econômicos do setor. Por este motivo, a depreciação não poderia deixar de ser apresentada, visto que vai de encontro a tal objetivo. (Portaria nº 751/09)

Desta forma percebe-se que a depreciação atingirá as demonstrações públicas de diversas formas, seja reduzindo o Ativo Permanente e conseqüentemente demonstrando o real valor do bem; seja apresentando reais valores de resultado na DRE e Fluxo de Caixa. Sendo assim a depreciação trará muitas mudanças, tanto contábil quanto operacional já que para sua aplicação será necessária o esforço de profissionais que estejam dispostos a realizá-la. Para isso é necessário identificar quais as vantagens e desvantagens que o cálculo da depreciação trará com tantas mudanças.

#### 3.4. VANTAGENS E DESVANTAGENS EM ADOTAR A DEPRECIÇÃO AOS ENTES PÚBLICOS

Toda situação, para uma melhor análise, deve ser verificado os prós e contras, desta forma se questionou quais as vantagens e desvantagens da depreciação para as entidades públicas. Diante das respostas adquiridas e para se ter um maior detalhamento desta pesquisa

será apresentado o quadro 8, no qual será exposto o que cada pesquisado apresentou como vantagem e desvantagem, segundo seu entendimento e sua ótica.

Como se pode observar, a principal vantagem apresentada pelos respondentes foi a de que, através da apuração da depreciação passa-se a demonstrar a realidade da situação do patrimônio público, diante da correta avaliação dos bens. Neste sentido, pode-se concluir que as demonstrações passarão a ter maior realismo, ou seja, os números apresentados nas demonstrações estarão mais condizentes com a realidade do bem, com o tempo que ele ainda poderá ser utilizado e que trará benefícios a entidade, deixando de ser apenas um número fictício que deve constar na contabilidade.

Sabe-se que em diversas organizações públicas seus ativos são apresentados a um valor irrisório, o qual pode ser considerado um valor fictício, pois este ativo quando ingressa no patrimônio da entidade deve ter um valor para ser contabilizado, porém este valor em muitos casos não condiz com o seu valor de mercado, sendo exposto na demonstração por um valor ínfimo em que não cabe o cálculo da depreciação.

Com a obrigatoriedade da depreciação se pressupõem que se terá um controle mais efetivo dos bens públicos, ou seja, com a exigência deste cálculo se passará a ter maior cuidado com a contabilização e guarda do bem físico, no qual este deverá estar alinhado àquele. Desta forma o bem físico deverá estar de acordo com o que está contabilizado, já que este cálculo terá que ser revisado mensalmente, ensejando, assim, maior atenção aos bens depreciáveis.

Das respostas apresentadas, foi levantada como vantagem a depreciação como ferramenta gerencial. Isso se dá, pois a depreciação dos bens públicos deverá ser uma ferramenta gerencial importante na substituição os bens depreciados. Desta forma se pressupõe que haverá um maior monitoramento quanto à vida útil do bem, de modo a evitar o sucateamento e a conseqüente precariedade na prestação dos serviços públicos.

Neste sentido poderá ser observado que a depreciação será importante, também, no planejamento do investimento das entidades públicas, sendo incluído neste os bens que necessitarem de troca, seja por obsolescimento ou por inovações tecnológicas.

Pesquisado	Vantagens	Desvantagens
1	Valor do patrimônio adequado a realidade; Melhor controle dos bens públicos.	Aumento da burocracia.
2	Não se manifestou	Não se manifestou
3	Dar maior realismo aos números apresentados nas demonstrações contábeis.	Não vê desvantagens.
4	Informações mais próximas do real sobre o patrimônio; Adoção de técnicas contábeis para o uso da contabilidade de custos no setor público; Com a contabilidade de custo, incluindo a depreciação, será possível apurar o resultado econômico através da DRE.	Não se manifestou
5	Controle mais efetivo do patrimônio público.	Aumento do gasto público com equipe para fazer o controle do patrimônio.
6	Avaliação correta dos bens públicos.	Não se manifestou
7	Mensuração adequada dos bens públicos; Ferramenta gerencial.	Descompasso entre o meio físico e o registro contábil.
8	Demonstrar a realidade da situação do patrimônio público;	Dificuldade na obtenção de dados concretos sobre a vida útil do bem; Aumento da burocracia.
9	As demonstrações serão atualizadas de acordo com os valores reais dos bens.	Não se manifestou

**Quadro 5: Detalhamento das Vantagens e Desvantagens sobre a ótica dos respondentes**

**Fonte:** Autor, segundo questionários respondidos.

Identificou-se também, que é extremamente necessária a adoção desta técnica contábil para o uso da contabilidade de custo no setor público. Isso se dá, pois somente com a contabilidade de custo, incluindo a depreciação, que será possível a apuração de resultado econômico por meio da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) estabelecida pela NBC T 16.6.

Quando questionados sobre as desvantagens que a depreciação poderá trazer a contabilidade das entidades públicas, 4 (quatro) dos 9 (nove) respondente não se manifestaram.

Dos que opinaram, identificou-se que a burocracia foi à maior preocupação, isto porque, para que se tenha o controle do patrimônio, serão necessários mais papéis, assim como mais pessoas. A necessidade que os entes públicos terão de manter uma equipe para



fazer este controle patrimonial poderá elevar ainda mais o gasto público do Brasil que já é um dos mais altos do mundo.

Outra limitação a ser evidenciada, é o fato de que poderá ocorrer à depreciação total do bem na contabilidade, porém este ser mantido pelo órgão tendo em vista a falta de investimento para a substituição do bem, o que causará um descompasso entre o meio físico e o registro contábil.

A dificuldade na obtenção de dados concretos sobre a vida útil dos bens, também se torna uma preocupação, pois se espera que esta informação não se torne “fictícia” e burocrática apenas.

## 4. CONCLUSÕES E SUGESTÕES

Neste capítulo apresentam-se as conclusões desta pesquisa, composta pelas considerações finais e atendimento dos objetivos específicos propostos, na sequência, as sugestões para futuros trabalhos.

### 4.1. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As diferentes características ambientais, políticas e econômicas fizeram com que a contabilidade se diferenciasse de um país para outro, gerando, assim, dificuldade de análise comparativa da contabilidade. Neste sentido, o Conselho Federal de Contabilidade edita as Normas Brasileiras de Contabilidade, não só para as empresas privadas, mas como, também, para os órgãos públicos, com o objetivo de harmonização com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Tais Normas vêm com o objetivo, para os entes públicos, de dar maior evidência ao patrimônio ao invés da contabilidade orçamentária e financeira, como vem sendo praticado. Ao se falar em patrimônio, logo se tem a idéia dos bens da entidade, mas precisamente os imobilizados e com eles o seu desgaste, sua perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência, ou seja, a depreciação.

A depreciação, de acordo com a pesquisa realizada, é pouco praticada pelos entes Estatais, em principal pelos entes da administração direta que se valem da faculdade do art.106, § 3º da Lei nº 4.320/64, para não apresentar tal cálculo. Porém, a partir do ano de 2012 este fato passará a ser obrigatório, desta forma estes entes terão que se adequar as mudanças estabelecidas pelas NBCASP.

Identificou-se que, dos profissionais pesquisados que atuam na área, grande parte já conhecem a Resolução CFC 1.136/08, porém ainda há profissionais que não estão cientes das alterações que esta resolução poderá trazer. Foi detectado, também, que os profissionais que já calculam a depreciação estão mais cientes das mudanças que a contabilidade pública irá sofrer com as NBCASP, do que aqueles que ainda não o fazem, sendo estes últimos os que serão mais afetados.

Os profissionais que atuam na administração direta, cerca de 88,8% dos respondentes da pesquisa, serão os que sentirão maior dificuldade para a aplicação deste cálculo, porém

estão em busca do conhecimento necessário para a aplicação da depreciação. Tal afirmativa se vale, pois já se começou os estudos da Resolução pertinente e o levantamento do patrimônio para posterior contabilização da depreciação.

A pesquisa esclarece, também, sobre a aplicação da depreciação nas demonstrações contábeis. Neste sentido, identificou-se que as demonstrações que serão afetadas diretamente com a aplicação deste cálculo serão a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), a Demonstração do Fluxo de Caixa Indireto, Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

#### 4.2. ATENDIMENTO DOS OBJETIVOS ESPECÍFICOS PROPOSTOS

A seguir, são apresentadas as conclusões obtidas quanto ao alcance de cada um dos objetivos específicos, estabelecidos neste trabalho na sessão 1.3, os quais foram necessários para o alcance do objetivo geral, que é analisar os impactos potenciais que a contabilização da depreciação, através das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a ser implantada obrigatoriamente a partir de 2012, poderá causar nas demonstrações contábeis dos entes públicos, em resposta à questão norteadora desta pesquisa.

Para conceituar, identificar e verificar os procedimentos e técnicas da contabilidade acerca da depreciação foi consultado autores como Iudícibus (1997), Santos et al (2007) e Leite (1997), os quais além da definição de depreciação como sendo a medida usada, pela contabilidade, para quantificar o desgaste do imobilizado, seja pelo obsolescimento, desgaste físico ou em função das inovações tecnológicas que resultam na diminuição do valor do ativo imobilizado, tratam, também, dos diferentes métodos para se apurar este valor. Desta forma, cabe ressaltar importância da fundamentação teórica para o desenvolvimento desta pesquisa e para a melhor compreensão da análise e de seus resultados.

Quanto à importância dada à depreciação e como ela é tratada em determinados entes estatais constatou-se que os entes da administração indireta, por terem uma contabilidade híbrida, calculam a depreciação de acordo com as normas estabelecidas para tal, porém ainda não há um consenso quanto ao que evidenciar nas notas explicativas. Já os entes da administração direta não calculam a depreciação, pois se valem da faculdade estabelecida pelo art. 106 da Lei 4320/64, desta forma poucos sabem sobre o assunto. Com tudo, diante das NBCASP, com a Resolução 1.136/08, alguns já começaram estudos para a aplicação deste cálculo, que será obrigatório a partir de 2012.

As principais mudanças detectadas pela pesquisa, quanto à aplicação da depreciação, é o fato de as informações relativas ao patrimônio estarem mais perto de valores reais, assim como o controle mais efetivo deste. Quanto aos reflexos contábeis sobre a dinâmica e estática patrimonial identificou-se que quatro demonstrações sofrerão alterações com a aplicação da depreciação, são elas: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado Econômico, Fluxo de Caixa Indireto e a Demonstração das Variações Patrimoniais. Deve ser salientado que, estes reflexos só se constataram na teoria já que a aplicação das NBCASP só será obrigatória no ano de 2012.

Com isso, a pesquisa que se direcionou para o questionamento dos *impactos potenciais que a contabilização da depreciação, através das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a ser implantada obrigatoriamente em 2012, poderá causar nas demonstrações contábeis dos entes públicos*, demonstrou que apesar das mudanças que irão ocorrer às entidades e órgãos públicos estão se mobilizando para a implementação do cálculo e das obrigações acessórias da depreciação. Os impactos não serão poucos já que afetará algumas demonstrações até a equipe operacional necessária para fazer o levantamento dos bens, assim como a contabilização mensal através da vida útil de cada bem pelo método que for determinado.

#### 4.3. SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

Com a intenção de contribuir para pesquisas futuras com vistas a complementar os estudos aqui iniciados, recomenda-se, tendo como base os resultados obtidos, que pesquisas nesta área sejam contínuas. Neste sentido, apresentam-se como sugestões para futuros trabalhos:

- a) Identificar as dificuldades encontradas para a adoção da depreciação nos entes públicos.
- b) Fazer um comparativo de como eram os demonstrativos e como eles se compõem após a adoção da depreciação. Podendo ser utilizado como base esta pesquisa.
- c) Identificar os efeitos da depreciação na composição das contas do balanço patrimonial público.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2004.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BOBBIO, Norberto, 1909. **Estado, governo, sociedade; por uma teoria geral da política; tradução Aurélio Nogueira**. Rio de Janeiro; Paz e terra. 1987.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa da Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2009.

BRASIL. **Lei n. 4.320/64**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05 abr. 2009.

BRASIL. **Lei n. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 abr. 2009.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <<http://wwwt.senado.gov.br/legbras>>. Acesso em 25 abr. 2009.

BRASIL. **Lei n. 11638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n.6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n.6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 abr. 2009.

BRASIL. **Portaria n. 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 30 mar.2009.

BRASIL. **Portaria conjunta STN/SOF nº 3**, de 15 de outubro de 2008. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 01 abr. 2010.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Glossário:** receita de capital. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario>>. Acesso em: 13 set. 2009.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti Almeida. **Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638, de 29-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008.

CHING, Yun Hung. Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.136/08. Aprova a NBC T 16.9 -Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: < [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: 26 de abr. de 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.129/08. Aprova a NBC T 16.2 –Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: < [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: 02 abr. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.128/08. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: < [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: 02 abr. 2010.

CRUZ, Flavio da; SILVA, Poeta Vieira da. **As leis da abolição:** projeto semana afro- catarinense. Florianópolis: Secretaria da Educação do Estado de Santa Catarina, 1987.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1989.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988. Disponível em:<[www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo](http://www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo)>. Acesso em: 01 abr. 2010.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. 3. ed São Paulo: Atlas, 2007.

CRUZ, Flávio da; PLATT, Orion Augusto. **Contabilidade de custos para entidades**

**estatais:** metodologia e casos simulados. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CRUZ, Flávio da; SILVA, Vicente Paulo da. **Gestão, controle e avaliação na administração pública.** Florianópolis: PGA do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Unb, 2001.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBCSP: mudanças e desafios para a contabilidade pública.** In: 9º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2009, São Paulo. Disponível em: <[www.congressusp.fipecafi.org/artigos92009](http://www.congressusp.fipecafi.org/artigos92009)>. Acesso em: 04 nov. 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral.** 23.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

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

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.. **Teoria da contabilidade.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de Termos de Contabilidade.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARTINS, Eliseu; GELBCKER, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicado às demais sociedades/ FIPECAFI.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

LEITE, Helio de Paula. **Contabilidade para administradores.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MAIER, Marinaldo; MOROZINI, João Francisco; ABDANUR JUNIOR, Jamil. Uma contribuição ao estudo da depreciação: proposta com vistas à constituição de um fundo para reposição do imobilizado e para financiamento de projetos com menor custo de capital.

**Unicentro:** revista eletrônica *lato sensu*, Curitiba, n. 5, p.1-8, 2008. Disponível em: <[web03.unicentro.br/especializacao/.../20-Ed5\\_CA-Contr.pdf](http://web03.unicentro.br/especializacao/.../20-Ed5_CA-Contr.pdf)>. Acesso em: 25 mar. 2010.

MUSGRAVE, Richard Abel. Teoria da múltipla escolha. *In:* MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria múltipla das finanças públicas:** um estudo de economia governamental. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1974.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **Orçamentos e sistemas de informação sobre a administração financeira pública.** *In:* Finanças Públicas – Prêmio Tesouro Nacional, 13., 2008. p. 1 - 54. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio\\_TN/XIIIpremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE\\_PATRIMONIAL\\_INTEGRAL\\_SETOR.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIIIpremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE_PATRIMONIAL_INTEGRAL_SETOR.pdf)>. Acesso em: 06 jun. 2010.

NEVES, Wanderlei Pereira Das. Análise e interpretação dos Demonstrativos Contábeis. *In:* CONGRESSO CATARINENSE DE SECRETÁRIOS DE FINANÇAS, CONTADORES PÚBLICOS E CONTROLADORES INTERNOS, 5. 2009. Blumenau - SC. Disponível em: <[http://eventos.fecam.org.br/a9xp/scripts/a9\\_download.php?f=%2Fwww%2Feventos%2Farquivosbd%2Fpaginas%2F1%2F](http://eventos.fecam.org.br/a9xp/scripts/a9_download.php?f=%2Fwww%2Feventos%2Farquivosbd%2Fpaginas%2F1%2F)>. Acesso em: 06 jun. 2010.

PEREIRA, José Matias. **Finanças públicas:** a política orçamentária no Brasil. 3. ed São Paulo (SP): Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, Jose Augusto de Souza. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. ed. Ver. ampl São Paulo: Atlas, 1999.

REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. **Custos no setor público:** uma proposta de implementação de sistemas. *In:* CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://www.ucla.edu.ve>>. Acesso em: 01 abr. 2010.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e direito tributário. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SANTOS, José Luiz; SCHIMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves; MACHADO, Nilson Perinazzo. **Teoria da contabilidade:** introdutória, intermediária e avançada. São Paulo: Atlas, 2007.



SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: Um enfoque administrativo.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: Um enfoque administrativo.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Lino Martins da. A nova contabilidade pública: Manuais da STN em audiência pública. Disponível em <<http://linomartins.wordpress.com/01/04/2009>>. Acesso: 07 de mar. de 2009.

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

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de responsabilidade fiscal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Antonio Carlos; FIALHO, Francisco A.P.; OTANI, Nilo. **TCC métodos e técnicas.** Florianópolis: Visual Books, 2007.

VIANA, Cibilis Rocha. **Teoria geral da contabilidade.** 7. ed. 1. vol. Porto Alegre-RS: Sulina, 1979.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

# APÊNDICE

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
ACADEMICA DANIELI JACI SILVEIRA

IDENTIFICAÇÃO DA PROPOSTA DE ESTUDO

Caro (a) Senhor (a)

Esta pesquisa tem por objetivo coletar dados para a elaboração do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) da acadêmica Danieli Jaci Silveira, intitulado “Estudo dos Impactos da Resolução CFC nº 1.136/2008 nos entes Públicos Estatais: Depreciações e Ativo Permanente”, devidamente orientada pelo Prof. MSc Flavio da Cruz.

O presente estudo destina-se a identificar os impactos potenciais que a contabilização da depreciação, através das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, poderá causar nas demonstrações contábeis dos entes públicos estatais. Para isto têm-se como embasamento as respostas quanto às opiniões, estudos aplicados e a evidenciação atual diante do assunto.

Neste sentido, solicitamos sua colaboração, respondendo o questionário em anexo. Isso não lhe tomara mais que 10 minutos. Desta forma deve-se assinalar apenas uma das alternativas apresentadas nas questões objetivas (1 a 8). Se as opções apresentadas não corresponderem a sua resposta utilize o espaço reservado para a resposta correspondente.

Para que a pesquisa seja realizada com o devido critério, solicita-se a transcrição de respostas condizentes com a realidade.

Os resultados desta análise estarão dispostos no Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina, após a devida apresentação a banca avaliadora.

Desde já agradecemos a colaboração, e nos colocamos a disposição para quaisquer esclarecimentos, que se façam necessários.

Florianópolis, 25 de março de 2010.

---

FLAVIO DA CRUZ, MSc.  
Professor Orientador

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
ACADEMICA DANIELI JACI SILVEIRA

**ESTUDO DOS IMPACTOS DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.136/2008 NOS ENTES  
PÚBLICOS ESTATAIS: DEPRECIÇÕES E ATIVO PERMANENTE**

QUESTIONÁRIO

1. É calculada a depreciação dos bens móveis da entidade?  
 Sim  
 Não . Como são tratados esses bens?
2. Qual o método utilizado?  
 Quotas Constantes  
 Soma dos Dígitos  
 Unidades Produzidas  
 Nenhuma das citadas acima
3. A depreciação é apurada mensalmente?  
 Sim  
 Não
4. Quais os fatores considerados pela entidade para estimar a vida útil do bem?  
 Desgaste físico decorrente de fatores operacionais;  
 Obsolescência tecnológica;  
 Limites Legais  
 Todas as citadas acima  
Outros:
5. A baixa do bem na contabilidade pela depreciação ou desfazimento acontece simultaneamente no plano físico?  
 Sim  
 Não. Por quê?
6. Quais as informações, quanto à depreciação, são apresentadas em notas explicativas?  
 O método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;  
 O valor contábil bruto e a depreciação no início e fim do período;  
 As mudanças de estimativas;  
 Todas as citadas acima;  
Outros:
7. Já se tem o conhecimento da Resolução CFC1136/08 que trata da depreciação,

amortização e exaustão para os entes públicos?

Sim

Não

8. Quais as providencias estão sendo tomadas para a implementação da Resolução CFC 1136/08?

Estamos estudando a Resolução;

O levantamento do patrimônio já esta sendo feito;

Nenhuma

Outras:

9. Quais as principais mudanças que ocorrerão nas demonstrações com a obrigatoriedade da depreciação?

10. Quais as vantagens e desvantagens em adotar a depreciação dos bens públicos?