

MUDANÇAS DE CRITÉRIO CONTÁBIL NA DEPRECIAÇÃO NO SETOR PÚBLICO: UM RELATO DOS PROCEDIMENTOS REALIZADOS EM UMA INSTITUIÇÃO PÚBLICA

CHANGES IN ACCOUNTING CRITERIA OF DEPRECIATION IN THE PUBLIC SECTOR: A REPORT OF THE PROCEDURES PERFORMED BY A PUBLIC INSTITUTION

Rosalyn Machado*
Daniele Freytag*
Karla Renata Maliski*

RESUMO

Com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), a contabilidade pública recebe uma nova abordagem e passa a incluir, além do enfoque orçamentário, a visão patrimonial. Uma das mudanças é a obrigatoriedade da depreciação para todas as entidades públicas, de acordo com a Norma Brasileira Técnica 16.9 (NBC T 16.9). Assim, o presente estudo foi realizado com o objetivo de verificar quais os procedimentos adotados por uma instituição pública estadual para se adaptar ao novo cenário e buscar informações sobre a situação em que se encontram os registros dos bens patrimoniais dessa instituição em confronto com as medidas a serem adotadas para cálculo e registro da depreciação. Os resultados mostraram que a instituição está realizando o levantamento patrimonial, para posteriormente adotar as novas regras relativas à depreciação no setor público, com a finalidade de demonstrar a sua real posição patrimonial.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Depreciação. NBC T 16.9. Patrimônio Público.

ABSTRACT

With the edition of Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP, in the Portuguese acronym) public accounting receives a new approach, which includes not only a budgetary approach but also a patrimonial vision. One of the changes is the requirement of depreciation for all public entities, according

* Mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), especialista em Engenharia de Produção pela mesma instituição e graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG). Professora Adjunta do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG). Email: <rosalymachado@uepg.br>

** Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG). Email: <danifrytg@hotmail.com>

*** Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG). Email: <karlamaliski@hotmail.com>

to the Brazilian Technical Rule 16.9 (NBC T 16.9). Thus, this study verified what procedures were adopted by a public institution in the state of Paraná to adapt to the new scenario, and seek information about the situation of the properties of this institution in comparison with the measures to be adopted for calculating and recording the depreciation. The results showed that the institution is conducting a patrimonial survey, to adopt the new rules about depreciation in the public sector, in order to demonstrate its patrimonial position.

Keywords: Public Accountancy. Depreciation. NBC T 16.9. Public Property.

Introdução

Com a internacionalização das práticas contábeis, imposta pelo crescimento da globalização e pela maior integração entre os mercados mundiais, surge a necessidade de uma linguagem contábil universal. Nesse sentido, buscando adequar-se ao novo cenário, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 1.103/2007, criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, a fim de promover a convergência aos padrões internacionais, realizando assim uma reforma na contabilidade brasileira.

Como o impacto dessas transformações na contabilidade também atingiu o setor público, o CFC editou a Resolução nº 1.111/2007, que aprova o apêndice II da Resolução CFC nº 750/1993, objetivando um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público.

Posteriormente, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184/2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública em relação 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.

Recentemente, o CFC aprovou dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) que convergem com as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, as chamadas *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), publicadas pela Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants - IFAC*). Essas normas buscam reforçar o cumprimento das determinações contidas na Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e na Lei Federal nº 4.320/1964.

O ponto principal de tais normas consiste no resgate da contabilidade patrimonial, evidenciando que o objeto da contabilidade é o patrimônio e não somente o controle do orçamento, fazendo uma separação dos mesmos, para que seja registrado e controlado o patrimônio público.

Sobre o assunto, Silva (2009, p.345) comenta:

A edição dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob perspectiva do setor público e das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público representa uma nova etapa da Contabilidade Pública, que passa a incluir, além do enfoque orçamentário, a visão patrimonial, já que o patrimônio constitui seu principal objeto de estudos.

Dentre essas normas, a NBC T 16.9, aprovada pela Resolução CFC nº 1.136/08, trata da obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão para os bens do patrimônio público, fato que não era praticado no Brasil. Os prazos para as mudanças abarcam, em 2011, a gestão da União; logo em 2012, a dos Estados; e, em 2013, alcançam a administração dos Municípios.

Portanto, todas as instituições públicas deverão se adequar a essa nova realidade, e seus administradores terão que, obrigatoriamente, rever seus conhecimentos sobre custos e depreciação. Mas, no momento a dificuldade está na adequação dessas instituições a tais mudanças, devido ao ineditismo desse procedimento no setor público, o que gera muitas dúvidas aos gestores na sua aplicação por não existir um modelo a ser seguido.

Diante disso, a pesquisa ora apresentada foi norteada pela seguinte questão: quais os procedimentos que foram adotados pelo controle interno de uma instituição pública na região do Paraná para realizar a depreciação de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?

Assim, o estudo torna-se necessário para melhor compreender as recentes mudanças, proporcionando uma visão ampla e objetiva do assunto a fim de elucidar possíveis dúvidas nessa nova fase.

Além disso, sua relevância justifica-se pela necessidade de uma maior discussão acadêmica e conceitual de assuntos relacionados à contabilidade pública, principalmente no que tange às recentes alterações, já que há escassez de trabalhos nesse campo por ser um tema recente.

O objetivo geral do presente trabalho é buscar informações sobre a situação em que se encontra o registro dos bens patrimoniais de uma instituição pública, através do acompanhamento do levantamento dos bens patrimoniais em confronto com o registro da depreciação dos mesmos na contabilidade através das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

E para que se atinja o objetivo geral, outros objetivos denominados específicos foram propostos:

- a) analisar quais os critérios e princípios contábeis determinantes para registro da depreciação dos bens patrimoniais;
- b) detectar a necessidade de aplicar a reavaliação e a redução ao valor recuperável para determinados bens que compõem o grupo do ativo imobilizado;
- c) verificar quais as demonstrações contábeis que sofrerão modificações devido ao cálculo da depreciação; e
- d) apresentar algumas sugestões para que seja reconhecida, mensurada e evidenciada a depreciação dos bens do ativo imobilizado na gestão pública.

Metodologia

A pesquisa adota técnicas metodológicas que norteiam o prosseguir do estudo com segurança, pois fornece instrumentos utilizados durante a coleta de dados para chegar aos conhecimentos verdadeiros.

Nesse contexto, Fachin (2003, p.123) nos ensina que:

Pesquisa é o procedimento intelectual em que o pesquisador tem como objetivo adquirir novos conhecimentos por meio de investigação de uma realidade e da busca de novas verdades sobre um fato

(objeto, problema). Com base em métodos adequados e técnicas apropriadas, o pesquisador busca conhecimentos específicos, respostas ou soluções para o problema estudado.

Desse modo, para o conhecimento ser considerado científico, torna-se necessário identificar as operações técnicas e mentais que possibilitaram o seu desenvolvimento (GIL, 1991). Nesse sentido, faz-se indispensável apresentar alguns esclarecimentos básicos a respeito dos procedimentos empregados na elaboração deste trabalho.

De acordo com a abordagem e instrumentos utilizados, a pesquisa assinalou qualitativa. Para melhor esclarecer, Triviños (1987, p.129) diz que “a pesquisa qualitativa tem enfoque indutivo, pois no seu campo de investigação, o fenômeno tem sua própria realidade fora da consciência. Ele é real, concreto e como tal é estudado”.

A pesquisa também se identifica como exploratória, pelo fato de ter como principal finalidade solicitar informações acerca de como foram realizados os procedimentos para a adoção da depreciação conforme a Resolução CFC nº 1.136/08.

De acordo com Gil (1991), a pesquisa exploratória tem suas características, dentre as quais se validam o levantamento bibliográfico, observações da realidade e entrevistas com pessoas experientes no problema pesquisado. Portanto, a observação e a aplicação de questionários são utilizadas nessa pesquisa como técnicas de coleta de dados.

Para Lakatos e Marconi (2001, p.190), a observação é definida como sendo “uma técnica de coleta de dados para obter informações, com a utilização dos sentidos na captação de dados sobre determinados aspectos da realidade”. E o questionário, conforme Oliveira (2003, p.71), “constitui-se de uma série ordenada de perguntas relacionadas a um tema central, que são respondidas sem a presença do entrevistador”.

Para a realização do questionário foi definida uma amostra que, no pensar de Pádua (2004, p. 67), “é a representação menor de um todo maior, a fim de que o pesquisador possa analisar um dado ‘universo’ (um todo)”. Assim, a amostra foi definida com onze profissionais que trabalham numa instituição pública estatal localizada no Paraná, selecionados com base na titulação que possuem (Contador, Bacharel

em Ciências Contábeis, Técnico em Contabilidade), e ainda levou-se em consideração o fato de eles desempenharem uma função que, de alguma forma, tem interligação com a contabilidade.

E, pelo viés do acompanhamento metodológico, foi realizada uma pesquisa documental, a qual, de acordo com Pádua (2004, p.68), “é realizada a partir de documentos, contemporâneos ou retrospectivos, considerados cientificamente autênticos (não-fraudados)”.

Sendo assim, este estudo teve por base materiais colhidos dentro da instituição em análise, que representam fontes de consulta a serem trabalhadas na pesquisa, e também dados obtidos em pesquisas bibliográficas realizadas em diversas fontes, como livros, legislação e internet.

Fundamentação teórica

A contabilidade pública atualmente renova suas práticas contábeis em obediência às NBC T 16, que trazem novos instrumentos e conceitos para a gestão governamental, como a depreciação, a redução a valor recuperável e a reavaliação, dando assim uma nova perspectiva ao setor público que passa a incluir a visão patrimonial. Dessa forma, este tópico trata dos principais conceitos inerentes a essas mudanças, e que servirão como base necessária para o entendimento do trabalho.

Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público

A contabilidade das entidades do setor público segue essencialmente a Lei nº 4.320/64, e os decretos, portarias, instruções e outros atos normativos decorrentes da doutrina dessa lei. Toda essa legislação aplicada ao setor tem em comum o enfoque estritamente orçamentário e financeiro, e isso fez com que a contabilidade governamental brasileira fosse durante anos um instrumento restrito a questões dessa natureza, deixando de enfatizar o controle patrimonial.

Portanto, “ao longo da história brasileira, percebeu-se a ênfase do setor público no controle orçamentário e financeiro, ficando a gestão patrimonial pouco valorizada” (QUINTANA et al., 2011, p.127).

A fim de iniciar um processo de renovação na gestão pública, na busca de uma contabilidade mais verdadeira em seus resultados e ao mesmo tempo ajustando novos conceitos para melhorias de suas práticas, surge o consenso quanto à adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública.

O CFC publicou ao final de 2008 as NBCASP, aprovadas pelas Resoluções nº 1.128/08 a 1.137/08, que representam as NBC T 16 e versam sobre dez tópicos, conforme o quadro 1.

Quadro 1 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NORMA NBC TSP	RESOLUÇÃO CFC	CONTEÚDO
16.1	1.128/2008	Conceituação, objeto e campo de aplicação
16.2	1.129/2008	Patrimônio e Sistemas Contábeis
16.3	1.130/2008	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
16.4	1.131/2008	Transações no setor público
16.5	1.132/2008	Registro Contábil
16.6	1.133/2008	Demonstrações Contábeis
16.7	1.134/2008	Consolidação das Demonstrações Contábeis
16.8	1.135/2008	Controle Interno
16.9	1.136/2008	Depreciação, Amortização e Exaustão
16.10	1.137/2008	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Fonte: SILVA (2009, p.354).

No que se refere às demonstrações contábeis, a Resolução nº 1.133/2008, em seu item 3, determina que no campo da contabilidade aplicada ao setor público deverão ser elaborados: (a) o Balanço Patrimonial, (b) o Balanço Orçamentário, (c) o Balanço Financeiro, (d) a Demonstração das Variações Patrimoniais, (e) a Demonstração dos Fluxos de Caixa, e (f) a Demonstração do Resultado Econômico.

No entanto, a Lei 4.320/64 já previa em seu Art. 101 que “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais [...]”, sendo os itens (e) e (f) acrescentados pela NBC T 16.6.

Todos esses pontos contribuem para a transição do enfoque contábil da contabilidade pública, que agora, além do controle orçamentário e financeiro, passa a centrar-se também em aspectos de controle patrimonial, uma vez que, conforme a NBC T 16.1, item 5, “o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público”.

As NBCASP representam um marco na evolução da contabilidade aplicada ao setor público, reforçando e trazendo alterações relativas ao patrimônio, dando ênfase ao seu registro e controle.

A contabilidade pública no enfoque da abordagem da depreciação

Nos relatórios contábeis o ativo imobilizado registra os bens tangíveis ou corpóreos, desde que não destinados à venda e que sejam utilizados no processo produtivo da empresa, e os avalia pelo seu custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão.

Do ponto de vista de Barros (2003, p.101), “a depreciação representa a importância correspondente à diminuição do valor dos bens resultantes do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal”.

Assim, o conceito de depreciação é utilizado na contabilidade, já que os bens do ativo imobilizado, com exceção de terrenos e de alguns outros itens, têm vida útil limitada no tempo, pois sofrem desgastes. Dessa forma, um bem comprado recentemente terá maior valor que outro utilizado há mais tempo na empresa, já que aquele possui uma capacidade produtiva maior que este.

Na contabilidade aplicada ao setor público o cálculo da depreciação era facultativo pela redação da Lei 4.320/64; no entanto, com a aprovação das NBCASP surge a NBC T 16.9, que estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão. Sua adoção torna-se obrigatória “a partir dos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.” (Resolução CFC nº 1.136/2008).

Nos termos da NBC T 16.9, para que a perda do valor de custo de um ativo imobilizado seja reconhecida, é necessário contabilizar a depreciação, que será apurada mensalmente e registrada nas contas de resultado de exercício de acordo com o princípio da competência.

É oportuno esclarecer que o princípio da competência tem por base o art. 9º da Resolução CFC nº 1.282/10 e “determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento”.

A depreciação de um ativo deve começar a partir do momento que estiver em condições de uso, e não cessar quando ele tornar-se obsoleto ou for retirado temporariamente de operação. (NBC T 16.9, itens 7 e 8).

No entanto, o custo do imobilizado não consiste apenas no seu preço de aquisição, conforme define o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2010, p.42): “o ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção”.

Isso significa que, além do custo de aquisição, no custo do imobilizado serão incluídos gastos adicionais ou complementares, como os valores pagos até o ativo ser colocado em condições de uso e custos relacionados com remoção, desmontagem e restauração do local onde o bem operava. Esse valor deduzido do valor residual resultará na base da depreciação, denominado valor depreciável.

Na contabilidade são disponibilizados vários métodos para se obter o valor da depreciação, sendo que nenhum consegue calcular de forma precisa. Portanto, é necessário escolher a técnica que mais se adapte à realidade do seu usuário. Para o setor público, o item 14 da NBC T 16.9 sugere que podem ser adotados os métodos “das quotas constantes, das somas dos dígitos e das unidades produzidas”.

Nesse sentido, conforme o Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI, 2011, p.22), “o método de cálculo dos encargos de depreciação a ser utilizado para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional será o das quotas constantes, já que a informação deve ser consistente e comparável [...]”.

Dessa forma, apesar de a norma sugerir diversos métodos para o cálculo da depreciação, o Manual SIAFI (2011) recomenda que seja utilizado o método das quotas constantes.

As taxas para depreciação e de valor residual a serem utilizadas no setor público são aquelas sugeridas pelo Manual SIAFI (2011), que apresenta uma tabela de vida útil para cada conta contábil, a fim de padronizar os critérios utilizados para depreciar os bens nas entidades públicas. Entretanto, o mais adequado seria que cada entidade, com base em sua experiência, determinasse essas estimativas com base nas peculiaridades de cada bem (MCASP, 2010).

Isso se justifica pela nova abordagem dada à depreciação com a edição da legislação societária, na qual se estabelece que esse cálculo seja realizado pelo tempo de vida útil de cada bem. Assim, “[...] a depreciação a ser contabilizada deve ser, conforme a Lei das Sociedades por Ações, a que corresponder ao desgaste efetivo pelo uso ou perda de sua utilidade, mesmo por ação da natureza ou obsolescência.” (IUDÍCIBUS et al., 2010, p.249).

Para o cálculo da depreciação é necessário conhecer a vida útil do bem, a qual, de acordo com a NBC T 16.9, em seu item 2, é “o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo”.

Segundo a NBC T 16.9, em seu item 9, para se estimar a vida útil do ativo é necessário reconhecer as causas da depreciação, entre as quais se encontram os seguintes fatores: “a capacidade de geração de benefícios futuros; o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; a obsolescência tecnológica; os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo”.

De acordo com a NBCT 16.9, item 5, “o valor residual e a vida útil do bem devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas”. Todavia, antes de

aplicar a depreciação, o Manual SIAFI (2011, p.8) determina que “é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo”.

Assim, para que os bens imobilizados do setor público sejam avaliados e mensurados adequadamente, são necessários, além da depreciação, os procedimentos de reavaliação ou redução a valor de mercado, definidos pela NBC T 16.10 (grifo do autor):

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil. *Redução ao valor recuperável (impairment)*: o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil. E *Valor de mercado ou valor justo (fair value)*: o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

Portanto, para que o valor do ativo imobilizado corresponda ao valor justo, deve-se fazer a reavaliação dos bens registrados com valor inferior ao valor de mercado; e para os que apresentam valor superior, é necessário fazer a redução ao valor recuperável.

Para realizar esses procedimentos deve ser formada uma comissão de, no mínimo, três servidores, os quais deverão elaborar o laudo de avaliação. Segundo o Manual SIAFI (2011), esse laudo deverá conter, ao menos, as seguintes informações:

- Documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado.
- Identificação contábil do bem.
- Critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação.
- Vida útil remanescente do bem.
- Data de avaliação.

Em seu item 11, a NBC T 16.9 determina que, “no caso de bens reavaliados, a depreciação [...] deve ser calculada e registrada sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico específico”.

Por conseguinte, o MCASP (2010, p.107) estabelece que “o relatório mensal de bens (RMB) deverá levar em consideração, para apurar o valor

líquido contábil, as reavaliações, ajustes a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão”, propondo como sugestão o modelo demonstrado no

quadro 2, que deverá ser utilizado para cada item das contas contábeis.

Figura 1 – Relatório Mensal de Bens (RMB)

DESCRIÇÃO/QUANTIDADE DO ITEM:									
Data de aquisição	Valor de entrada	Data em que o item foi disponibilizado para uso ou do início do novo período de depreciação, amortização ou exaustão*	Valor contábil líquido inicial do mês (a)	Valor residual	Reavaliação no mês (b)	Custo subsequente adicional no mês (c)	Ajuste a valor recuperável no mês (d)	Depreciação, amortização ou exaustão no mês (e)	Valor líquido contábil final do mês (f=a+b+c-d-e)

Fonte: MCASP, Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (2010, p.107).

É relevante ressaltar que, independentemente do método a ser utilizado, deve ocorrer a divulgação do RMB com notas explicativas das demonstrações contábeis, enfocando, além da vida útil econômica, a taxa utilizada, assim como o valor contábil bruto e a depreciação, amortização e exaustão que foram acumuladas, no início e no fim do período, para cada classe do imobilizado (NBC T 16.9, item 16).

Apresentação dos dados e análise dos resultados

Após os dados terem sido coletados torna-se necessário realizar a sua apresentação e análise, a fim de se alcançar os resultados. Dessa forma, este tópico relata a pesquisa propriamente dita, configurando-se na essência do trabalho.

Análise pertinente à adoção das NBCASP em relação à depreciação dos bens do imobilizado

Para se adaptar ao novo cenário da contabilidade pública e cumprir as novas exigências, a instituição formou em meados de 2011, através do controle interno, uma equipe denominada “Comissão de avaliação de bens e reavaliação de seus respectivos valores patrimoniais”, constituída por integrantes do seu corpo funcional. Essa comissão organizou seu trabalho a partir dos seguintes objetivos: reunir documentos para verificar a situação em que se encontravam os registros dos bens patrimoniais; acertar os registros irregulares em órgãos fiscalizadores;

realizar um levantamento de todos os bens; fazer os ajustes necessários na contabilidade que envolvia questões patrimoniais; reavaliar os valores dos bens que estão desatualizados; e, por fim, contabilizar a depreciação.

Através dos questionários, que tiveram por objetivo reconhecer o nível de conhecimento dos respondentes em relação às NBCASP, principalmente no que tange à NBC T 16.9, identificou-se que apenas três dos questionados participaram de cursos/treinamentos realizados em Curitiba, no Conselho Regional de Contabilidade, nos anos de 2009 e 2011. Esses cursos foram ministrados por auditores do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE/PR) e tinham o objetivo de padronizar as ações a serem desenvolvidas nos órgãos estaduais.

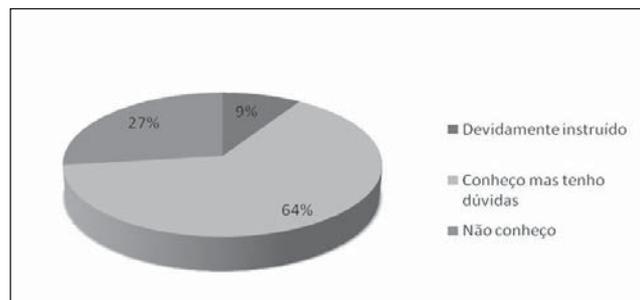
Sobre os resultados dos cursos no desenvolvimento das atividades contábeis na instituição, um dos respondentes afirmou que as informações adquiridas trouxeram benefícios ao trabalho que ele desenvolve, contrapondo-se a outro participante que relatou que não houve benefício algum, pois ainda nada foi colocado em prática.

Os demais questionados afirmaram que não participaram de cursos por diversos motivos, entre os quais: falta de oportunidade; ausência de informações sobre cursos nessa área realizados na cidade; impossibilidade de disponibilizar tempo para cursos; não foram ofertados cursos; e não houve a necessidade de realizá-los.

Quando citada a NBC T 16.9 (Resolução CFC nº 1.136/08), um dos respondentes se disse devidamente instruído em relação ao conteúdo dessa

norma; sete afirmaram que têm conhecimento sobre esse documento, mas ainda possuem dúvidas quanto a sua aplicação; e três indicaram que não conhecem a referida NBC. O gráfico 1 informa esses dados em porcentagens.

Gráfico 1 - Conhecimento sobre a NBC T 16.9



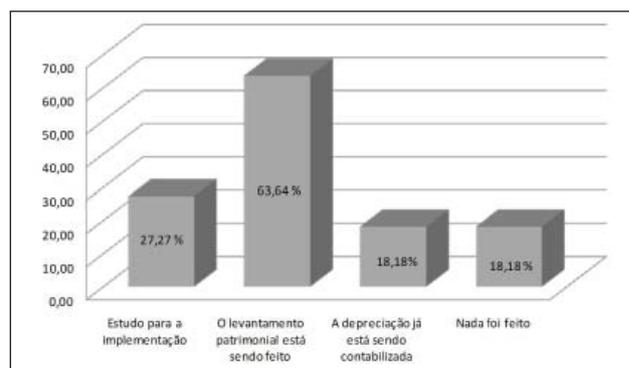
Fonte: Dados compilados pelas autoras.

Conforme evidenciado, mais de 50% dos servidores já ouviram falar da NBC T 16.9, mas como não tiveram treinamentos suficientes ainda possuem dúvidas sobre sua aplicação. Essa realidade se justifica pelo fato de o conteúdo da norma ser novidade no contexto da contabilidade pública da instituição; então ela só será compreendida quando em situações-chave houver a necessidade de utilizá-la, ou seja, quando for colocada em prática.

Verificou-se, também, que diante das mudanças que estão ocorrendo, 27% dos respondentes não estão se adaptando a essa nova fase, pois nem ao menos conhecem a norma, estando desatualizados. Menos de 10% dos questionados possuem a instrução necessária em relação a essa norma, instrução essa que resulta de pesquisas próprias devido à função que eles ocupam na instituição, que exige uma maior ligação com o assunto.

Pelo fato de a maior parte dos colaboradores não conhecerem ainda as novas normas ou não estarem totalmente adaptados a elas, a instituição está tomando algumas medidas para a implementação da NBC T 16.9, como se pode ver no gráfico apresentado a seguir.

Gráfico 2 - Providências adotadas para a implementação da NBC T 16.9



Fonte: Dados compilados pelas autoras.

De acordo com as informações fornecidas pelo gráfico, 63,64% dos questionados assinalaram que a instituição já está na fase de realização do levantamento dos bens patrimoniais; entretanto, 27,27% desses respondentes também marcaram que o estudo da norma está ocorrendo de forma criteriosa.

Além disso, é importante ressaltar que aproximadamente 36,36% dos respondentes estão desinformados sobre esse novo cenário dentro da entidade, pois até o momento a depreciação não foi calculada na instituição, e somente poderá ser após o devido levantamento patrimonial e a correta mensuração dos bens.

No entanto, devido à extensão da instituição, a organização de todo o patrimônio que nela se encontra será complexa e demorada. Logo, para que no período estimado a instituição esteja em conformidade com a NBC T 16.9, outras medidas deverão ser tomadas brevemente, pois caso contrário será improvável sua adaptação no tempo previsto.

Levantamento patrimonial

Na instituição, o controle do imobilizado está a cargo da divisão de material e patrimônio, que se utiliza de um software próprio paralelo à contabilidade, implantado há pouco menos de quinze anos, sendo restrito aos seus gestores. Nesse programa, após se fazer o registro de um bem, automaticamente uma ficha patrimonial é gerada, demonstrando as particularidades do mesmo.

Em 2011, a pedido do controle interno, iniciou-se o processo de levantamento patrimonial, no qual foram detectadas algumas ocorrências relevantes para fins de análise, apresentadas na tabela 1.

Tabela 1 - Itens do imobilizado da instituição

Item	Nomenclatura	Nº do Pat.	Data Lçto	Valor (R\$)
1	Armário de madeira em 'U' revestido em fórmica, c/ 8 portas	31041	13/11/2008	10,00
2	Balcão Madeira, c/3 portas	31074	23/08/2011	100,00
3	Microcomputador Athlon 500+ DWA 520/320GB/2048MB	37520	12/08/2010	1.385,83
4	Cadeira giratória, s/ braços, c/ rodízios revestida em courvin preto	9849	22/10/1992	0,01
5	Cadeira Giratória em courvin	330	01/01/1900	0,01

Fonte: As autoras, conforme documentos fornecidos pela instituição.

Faz-se necessário citar primeiramente a falha que existe no sistema em relação à data de lançamento; como mostrado no item 5, essa data é inferior ao início das atividades da instituição, que se deu na década de 60. A justificativa de tal incoerência é que no sistema só existe a opção de registro dos bens a partir do ano de 1992, como exemplificado no item 4. Portanto, antes desse ano todos os bens foram lançados com a data de 01/01/1900.

Outro destaque é a data do item 2: como o bem descrito não estava registrado no sistema até o momento do levantamento patrimonial, com a descoberta da sua existência na instituição foi lançado no sistema com a data do dia do ajuste. Em virtude dessa situação, muitas vezes a data de lançamento não corresponde à data de compra, doação, fabricação ou início da utilização do bem.

Em relação aos itens 1 e 2, pode-se notar que possuem valores que são muito pequenos, se forem comparados aos valores de mercado. Isso ocorre porque são bens construídos pela própria instituição e seu custo é feito por estimativa. Ou seja, o valor de todo o material adquirido é dividido pelos bens produzidos, não se considerando o valor da mão-de-obra; em virtude disso, o valor registrado não retrata o custo exato do bem.

Outro item a ser comentado é o de número 3, que está registrado com um valor superior ao que representa atualmente, pois quando se trata de informática a cada ano que passa tecnologias mais avançadas surgem e substituem as antigas, que vão perdendo seus valores rapidamente. Já os itens 4 e 5 possuem um valor simbólico, fruto dos cortes de “zeros” decorrentes dos diversos planos econômicos.

Além dessas situações, outras foram encontradas, como, por exemplo: fichas patrimoniais com erros de lançamento; bens localizados em uma seção, mas registrados em outra (devido a mudanças sem a devida formalização); e, também, bens que possuem duas plaquetas de identificação.

Cálculo da depreciação

A instituição não pratica até o momento os procedimentos para preservar o valor adequado dos ativos, fazendo com que os mesmos permaneçam com valores históricos (desatualizados), não configurando a característica necessária para a aplicação da depreciação.

Tendo por base a relação custo-benefício e a representação dos valores, esses bens deverão passar por um processo de reavaliação ou de redução a valor recuperável. A realização dessa tarefa ficou a cargo da comissão criada pela instituição, mas como o trabalho de ajuste dos valores dos ativos imobilizados apresenta certa complexidade, principalmente para as aquisições realizadas em anos anteriores, até o momento os procedimentos devidos não estão sendo realizados. Somente após o encerramento dos ajustes, a instituição poderá começar a contabilização da depreciação dos seus bens patrimoniais.

Com base nas orientações do Manual SIAFI (2011), apresenta-se um exemplo de como poderá ser realizado o cálculo da depreciação de bens do imobilizado da instituição em análise. Para isso são necessárias algumas informações contidas na tabela 2.

Tabela 2 - Lista de veículos a serem depreciados a partir de 2012

Item	Descrição	Nº do Pat.	Data de Lçto	Valor (R\$)
1	Caminhão, marca: Mercedes Benz/ modelo: 914, ano: 1997, Cor: vermelha	41778	13/07/2011	45.000,00
2	Automóvel, marca: Ford, modelo: Fiesta, 1.6 flex, 4 portas, cor: branca	36226	05/03/2010	30.099,00
3	Automóvel, marca: Ford, modelo: Fiesta/Sedan, ano: 2010, 1.6 flex, cor branca, 0 km	39396	07/12/2010	32.390,00
4	Automóvel, marca: Renault, modelo: Logan, 1.6- 16v, 4 portas, ano 2008	42921	05/10/2011	21.988,00
5	Automóvel, marca: Ford, modelo: Fiesta/Sedan, 1.6 flex, cor branca	39484	27/12/2010	32.390,00
6	Van/Micro-ônibus, marca: Renault, modelo: Master 16v, 0 km	42923	05/10/2011	66.142,50
Total				228.009,50

Fonte: As autoras, conforme documentos fornecidos pela instituição.

Considerando que a data de lançamento desses veículos iguala-se à data de início de sua utilização, eles já podem ser depreciados, pois foram colocados em condições de uso a partir de janeiro de 2010, representando assim uma base monetária confiável.

De acordo com o Manual SIAFI (2011), o prazo de vida útil e percentual de valor residual para esses bens é de quinze anos e 10%, respectivamente. Apesar de cada um desses bens apresentar dados específicos, esses valores são fornecidos pelo manual para que haja uma padronização de critérios nos órgãos.

Utilizando o método das quotas constantes e em obediência ao princípio da competência, a depreciação será calculada com base na fórmula e os dados serão dispostos conforme demonstração.

(1) Quota de depreciação mensal = $\frac{\text{R\$ } 45.000,00 - \text{R\$ } 4.500,00}{180 \text{ meses}}$

(2) Quota de depreciação mensal = $\frac{\text{R\$ } 30.099,00 - \text{R\$ } 3.009,90}{180 \text{ meses}}$

(3) Quota de depreciação mensal = $\frac{\text{R\$ } 32.390,00 - \text{R\$ } 3.239,00}{180 \text{ meses}}$

(4) Quota de depreciação mensal = $\frac{\text{R\$ } 21.988,00 - \text{R\$ } 2.198,80}{180 \text{ meses}}$

(5) Quota de depreciação mensal = $\frac{\text{R\$ } 32.390,00 - \text{R\$ } 3.239,00}{180 \text{ meses}}$

(6) Quota de depreciação mensal = $\frac{\text{R\$ } 66.142,50 - \text{R\$ } 6.614,25}{180 \text{ meses}}$

Tabela 3 - Cálculo da depreciação mensal (itens 1 a 6)

Item	Depreciação Mensal	Depreciação Acumulada (Exercício Anterior)	Depreciação Acumulada (Exercício 2012)	Total Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	R\$ 225,00	R\$ 1.350,00	R\$ 2.700,00	R\$ 4.050,00	R\$ 40.950,00
2	R\$ 150,50	R\$ 3.311,00	R\$ 1.806,00	R\$ 5.117,00	R\$ 24.982,00
3	R\$ 161,95	R\$ 2.105,35	R\$ 1.943,40	R\$ 4.048,75	R\$ 28.341,25
4	R\$ 109,94	R\$ 329,82	R\$ 1.319,28	R\$ 1.649,10	R\$ 20.338,90
5	R\$ 161,95	R\$ 1.943,40	R\$ 1.943,40	R\$ 3.886,80	R\$ 28.503,20
6	R\$ 330,71	R\$ 992,13	R\$ 3.968,52	R\$ 4.960,65	R\$ 61.181,85
TOTAL		R\$ 10.031,70	R\$ 13.680,60	R\$ 23.712,30	R\$ 204.297,20

Fonte: As autoras.

Dividindo a diferença entre o custo de aquisição e o valor residual pela vida útil estimada, obtém-se a quota de depreciação que será registrada mensalmente. Essa quota multiplicada pelos meses em que ainda não havia sido feita a depreciação (desde a data de aquisição até final de 2011) resulta na depreciação acumulada dos exercícios anteriores, e a do exercício de 2012 corresponde à multiplicação do valor mensal da depreciação pelos doze meses do ano, sendo que a soma desses dois totais se iguala ao total da depreciação acumulada. E, por fim, o valor líquido contábil corresponde ao valor do bem registrado na contabilidade, deduzida a correspondente depreciação acumulada.

Demonstrações contábeis e a depreciação

Com relação à influência que o cálculo da depreciação terá sobre as demonstrações, tem-se que o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado Econômico (DRE), a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) e a Demonstração do Fluxo de Caixa Indireto serão afetados quando houver a sua contabilização.

No Balanço Patrimonial, a depreciação será apresentada em Depreciação Acumulada, uma conta redutora do Ativo Não Circulante, no subgrupo do Ativo Imobilizado, e reajusta o valor do bem de forma a evidenciar o seu valor real. Na DRE, ela é registrada em Despesas Operacionais através da conta Despesas com Depreciação, computando-se a despesa mensal com depreciação.

A depreciação na DVP – no item Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo – será tratada como uma variação quantitativa, pois o cálculo da depreciação afeta diretamente o Patrimônio Líquido dos entes públicos, diminuindo-o; portanto, ela é considerada uma variação patrimonial diminutiva na DVP.

Na Demonstração do Fluxo de Caixa, a depreciação só será apresentada no método indireto, no fluxo de caixa das atividades operacionais. Isso porque nesse método o fluxo de caixa apresenta-se a partir do resultado líquido das operações (proveniente da DRE) e sobre o mesmo adicionam-se os valores que não representam desembolso de caixa, mas que afetam o resultado, ou seja, a depreciação é um dos ajustes que será acrescentado.

Percebe-se, dessa maneira, que a depreciação atingirá as demonstrações contábeis das instituições de diversas formas, devendo também divulgar para cada classe do imobilizado notas explicativas contendo informações detalhadas acerca dos componentes pertinentes à depreciação, conforme determinação da NBC T 16.9.

Conclusão

Com a convergência às normas internacionais, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que abrangem todos os níveis governamentais, vieram com a finalidade de trazer um maior enfoque na contabilidade patrimonial, que até então estava sendo tratada em segundo plano na

gestão pública, prevalecendo a prática apenas da contabilidade orçamentária e da financeira.

Assim, a pesquisa teve por base uma instituição pública estadual que está inserida nesse novo cenário de numerosas alterações, entre elas a obrigatoriedade do cálculo da depreciação, como dita a NBC T 16.9.

Diante desse contexto, para atingir o primeiro objetivo específico viu-se no item 4.3 que a depreciação deve seguir o princípio da competência, sendo registrada mensalmente, em função de um determinado método – que, no caso da instituição analisada, será o das quotas constantes –, utilizando-se de dados específicos sobre o bem, como a taxa de valor residual, o período da vida útil e a data de início de sua utilização.

O segundo objetivo específico foi atendido nos itens 4.2 e 4.3, que tiveram como foco demonstrar que determinados bens da instituição estão registrados com valores históricos, havendo a necessidade de realização de procedimentos de atualização para que eles evidenciem o seu verdadeiro valor.

O terceiro objetivo específico foi cumprido no item 4.4, o qual evidenciou que quatro demonstrações serão atingidas quando for realizada a aplicação da depreciação, sendo elas: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado Econômico, Demonstração das Variações Patrimoniais e Demonstração do Fluxo de Caixa Indireto.

E o último objetivo específico foi realizado no item 4.3, que ilustrou um exemplo de como poderá ser feito o cálculo da depreciação de certos bens da instituição que já se encontram adequados para passar por essa técnica, utilizando-se as orientações do Manual SIAFI.

Ao atingir os objetivos específicos propostos, foi possível alcançar o objetivo principal por meio do acompanhamento do levantamento dos bens patrimoniais em confronto com o registro da depreciação dos mesmos na contabilidade, através das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Desse modo, foi possível observar que a instituição ainda não calcula a depreciação, mas está tomando medidas para que isso ocorra até o prazo determinado.

Com isso, a presente pesquisa – que se direcionou pelo questionamento indicado na parte introdutória (p. 3) – demonstrou que a instituição está mo-

bilizando-se através do estudo da Resolução CFC nº 1.136/08 e do processo de levantamento patrimonial, para posteriormente efetuar a contabilização da depreciação, a fim de adequar-se à legislação vigente.

Pelo fato de o assunto ser recente houve uma escassez de material para a pesquisa, e esta ficou limitada aos aspectos normativos e às orientações constantes nos MCASPs e Manual SIAFI. Além disso, houve outra limitação em relação às respostas de alguns respondentes, os quais, por estarem parcialmente informados sobre o assunto, não contribuíram de forma significativa com a pesquisa, dificultando a análise dos dados.

Assim, as mudanças que estão ocorrendo no setor público impactam tanto a ciência contábil quanto os gestores, que terão que rever seus conceitos para ficarem atualizados diante do contexto atual. Para isso, torna-se fundamental uma maior disseminação da norma dentro da instituição, através de cursos, seminários, orientações e disponibilização de material de consulta, para que ela consiga evidenciar o valor real do seu patrimônio, que é o objeto da contabilidade.

Referências

BARROS, Sidney Ferro. **Contabilidade básica**. São Paulo: IOB-Thonsom, 2003.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. 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/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em: 09 out. 2011.

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e Municípios. Válido para o exercício de 2011. Portaria STN nº 664, de 30 de novembro de 2010. Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais - 3. ed. - Brasília, 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual do SIAFI**: reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na administração direta da União, Autarquias e Fundações. Brasília-DF, 07 out. 2011. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 18 out. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 28 out. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6: demonstrações contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 28 out. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.9: depreciação, amortização e exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 27 out. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.10: avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 28 out. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010.** Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 out. 2011.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1991.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária:** aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade.** São Paulo: Saraiva, 2003.

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini. **Metodologia da pesquisa:** abordagem teórico-prática. 10. ed. Campinas: Papirus, 2004.

QUINTANA, Alexandre Costa et al. **Contabilidade pública:** de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

Recebido em: 28 de agosto de 2012

Aceito em: 19 de setembro de 2012