

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS – UFMG
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS - FACE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CIC
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA - CEPCON

RENATA CRISTINA SANTOS CÂMARA

**ANÁLISE DAS ADAPTAÇÕES DOS ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS ÀS
EXIGÊNCIAS DO PROCEDIMENTO DE DEPRECIAÇÃO PRECONIZADO
PELA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.136/2008**

BELO HORIZONTE

2012

RENATA CRISTINA SANTOS CÂMARA

**ANÁLISE DAS ADAPTAÇÕES DOS ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS ÀS
EXIGÊNCIAS DO PROCEDIMENTO DE DEPRECIAÇÃO PRECONIZADO
PELA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.136/2008**

Monografia apresentada, ao Centro de Pós- Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do Título de Especialista em Auditoria Externa.

Orientador: Prof. Osmar Teixeira de Abreu.

BELO HORIZONTE

2012



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
Faculdade de Ciências Econômicas - Departamento de Ciências Contábeis
Centro de Pós-graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria - CEPCON
Curso de Especialização em Auditoria Externa

Ata da Sessão Pública de Defesa de Trabalho Final de **RENATA CRISTINA SANTOS CÂMARA**, no. de registro **2011674063**, aluna do Curso de Especialização em Auditoria Externa da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais. Aos vinte e seis dias do mês de outubro do ano de dois mil e doze, às onze horas, na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, o presidente da Banca Examinadora Prof. Osmar Teixeira de Abreu, abriu a sessão pública de defesa de trabalho final de Renata Cristina Santos Câmara, intitulado **"Análise das adaptações dos órgãos públicos federais às exigências do procedimento de depreciação preconizado pela Resolução CFC nº 1.136/2008"**. A Banca Examinadora, indicada pelo Colegiado do Curso em 05 de outubro de 2012 foi constituída pelos professores, *Osmar Teixeira de Abreu (orientador)* e *Márcia Athayde Matias*. A defesa constou da apresentação de seminário versando sobre o assunto do trabalho, seguido de arguição da candidata pelos membros da banca. Posteriormente, a banca examinadora reuniu-se em sala fechada para o julgamento final, tendo sido considerado APROVADO com nota/conceito 9,0 / A o trabalho final de Renata Cristina Santos Câmara. O resultado foi comunicado ao público presente pelo Prof. Osmar Teixeira de Abreu, que, em seguida, declarou encerrada a sessão. Nada mais havendo a tratar, lavrou-se a presente Ata, que será assinada pelos membros da Banca Examinadora. Belo Horizonte, 26 de outubro de 2012. *****

Prof. Osmar Teixeira de Abreu _____
(Especialista)

Profa. Márcia Athayde Matias _____
(Doutora)

*“Quando os ventos de mudança sopram, umas pessoas
levantam barreiras, outras constroem moinhos de ventos”.*

Érico Veríssimo

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelas oportunidades e vitórias a mim concedidas.

Ao meu orientador, Professor Osmar Teixeira de Abreu, pelo comprometimento, pela compreensão, pela orientação e pela dedicação.

Ao esposo Carlos Câmara, mãe e irmãos, de maneira especial, por todo carinho e incentivo.

Ao Marcelo Pontes e à Márcia Athayde pelo apoio à conclusão deste trabalho.

Folha de aprovação fornecido pela UFMG

SIGLÁRIO

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

IASB (International Accounting Standards Board) - Conselho Internacional de Normas Contábeis

IFAC (International Federation of Accountants) - Federação Internacional de Contadores

MF – Ministério da Fazenda

NBCTSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

STF – Secretaria do Tesouro Nacional

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TABELAS

Tabela 1: Método Linear	36
Tabela 2: Método das Somas dos Dígitos	37
Tabela 3: Método das Unidades Produzidas	38
Tabela 4: Cronograma Limite por conta contábil.....	49

GRÁFICOS

Gráfico 1: Realização e apuração mensal da depreciação.....	44
Gráfico 2: Método de Depreciação Utilizado.....	45
Gráfico 3: Vida Útil Econômica do Ativo.....	46
Gráfico 4: Conhecimento da Resolução CFC nº 1.136/2008.....	47
Gráfico 5: Cumprimento das exigências do Procedimento de Depreciação.....	48
Gráfico 6: Importância da Depreciação.....	50

RESUMO

Nos últimos anos, a contabilidade pública vem sofrendo mudanças decorrentes do processo de convergência dos padrões nacionais aos padrões internacionais como forma de aprimorar a informação gerada para melhor tomada de decisão dos usuários. Diante desse cenário, o objetivo desta pesquisa foi analisar as adaptações dos órgãos públicos federais às exigências do procedimento de depreciação preconizado pela Resolução CFC nº 1.136/2008. O procedimento de depreciação era facultativo para os entes públicos pela lei 4.320/1964 e muda com a edição da Resolução 1.136/2008 obrigando as instituições públicas a realizar o cálculo da depreciação. A partir disso, para atingir o objetivo, foi realizada uma pesquisa descritiva sendo a abordagem do problema de cunho qualitativo e o procedimento técnico utilizado foi o método de levantamento com aplicação de questionário como coleta de dados. O questionário foi enviado por e-mail para 15 (quinze) entes públicos federais. Dentre as análises realizadas, destaca-se que, além de mudanças na técnica contábil, a contabilidade pública apresenta novos enfoques voltados à transparência na alocação e aplicação dos recursos públicos.

Palavras-chave: Administração Pública, Depreciação, Resolução 1.136/2008

ABSTRACT

In the last years, public accounting has been undergoing changes resulting from the convergence of national to international standards, as a way to enhance the generated information for better decision making by users. Considering this, the target of this research was to analyze the process of adaption of the federal public agencies to needs of depreciation procedures ruled by the Resolution CFC n° 1.136/2008. The depreciation procedure was facultated to the public agencies according the law (4.320/1964) and changed since the edition of the Resolution 1.136/2008, forcing the public agencies to calculate the depreciation. From this, to complete the objectives, was conducted a escriptive research, addressing the problem of qualitative way, using a survey method with a questionnaire as data collection as technical procedure. The questionnaire was sent by e-mail to 10 (ten) public federal agencies. Among the analyzes, it is noteworthy that, besides changes in technical account procedures, the Public Accounting shown new approaches focused to transparency in allocation and application of public resources.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1 Tema	12
1.2 Problema de Pesquisa	14
1.3 Objetivos de Pesquisa	14
1.3.1 Objetivo Geral	14
1.3.2 Objetivos Específicos	14
1.4 Metodologia	15
1.5 Estrutura do Trabalho	16
2. REVISÃO TEÓRICA.....	18
2.1 Administração Pública	18
2.2 A Contabilidade na Administração Pública	20
2.2.1 Definição	21
2.2.2 Campo de Aplicação	21
2.2.3 Objetivo	22
2.2.4 Objeto	23
2.3 Plano de Contas da Contabilidade Pública	24
2.4 Demonstrações Contábeis do Setor Público	26
2.4.1 Balanço Patrimonial	27
2.4.2 Balanço Orçamentário	28
2.4.3 Balanço Financeiro	29
2.4.4 Demonstração das Variações Patrimoniais	30
2.4.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa	30
2.4.6 Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido	31
2.5 Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Pública	32
2.6 Métodos de Cálculo da Depreciação	34
2.6.1 Método Linear ou Método das Quotas Constantes	35
2.6.2 Método dos Saldos Decrescentes ou Método da Soma dos Dígitos	36
2.6.3 Método das Unidades Produzidas	37
3. REVISÃO NORMATIVA	39
4. PRÁTICAS EM CURSO NO GOVERNO FEDERAL – ANÁLISE DOS DADOS	43
4.1 Realização e Apuração da Depreciação	43
4.2 Método de Depreciação e Vida Útil Econômica do Bem	44
4.3 Resolução CFC nº 1.136/2008 e Tratativas	46

4.4 Importância da Depreciação	49
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
6. REFERÊNCIAS	53
APÊNDICE	56

1. INTRODUÇÃO

1.1 Tema

A ciência contábil sofre influências do ambiente econômico e social em transformação. Este fato somado a abertura e evolução dos mercados internacionais representam um conjunto de mudanças na contabilidade mundial.

Nesse contexto, o mercado, os credores e os investidores exigem que as empresas prestem informações que possam ser analisadas em qualquer parte do mundo, ou seja, trata-se de uma tendência à harmonização internacional das normas contábeis.

Este processo voltado à utilização de um conjunto de regras, procedimentos e conceitos contábeis harmônicos pelas empresas tem como pretensão a diminuição de diferenças entre os demonstrativos de um país para outro, a promoção da comparabilidade das demonstrações contábeis e financeiras, o aumento da transparência e a diminuição do custo destas informações econômico-financeiras.

Essa situação não é diferente para os entes públicos que se deparam agora com a necessidade de também se adequarem às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Essas adequações contribuirão com a alteração no enfoque contábil na área pública, antes preso ao controle orçamentário, agora voltado para uma contabilidade pública patrimonial, com adoção inclusive do regime de competência, na apropriação da receita.

Sendo assim, a partir do processo de convergência entre normas brasileiras e normas internacionais contábeis, ressalta-se o empenho dos entes públicos para alcançar o objetivo da contabilidade de forma plena, divulgando informações úteis, confiáveis e menos onerosas para seus usuários. Estes usuários, independente de quais sejam, esperam que os números

apresentados nas demonstrações financeiras reflitam a realidade econômica efetiva, com valores de mercado e informação dos riscos da instituição.

Nesse contexto, um importante elemento é o critério e o procedimento de depreciação dos bens públicos. A depreciação leva em consideração a condição finita de um ativo, seja em virtude de sua vida útil econômica, obsolescência ou desgaste pela utilização. Esse fato gera uma redução no valor do bem contabilizado provocando assim uma variação patrimonial diminutiva.

Necessário ressaltar que os bens que formam o patrimônio dos entes públicos não adotavam os procedimentos realizados pelos entes privados para o reconhecimento da depreciação, amortização e exaustão gerando assim uma grande diferença entre os valores registrados e os valores reais dos bens.

Baseado nessa nova realidade normativa, a questão que motiva a pesquisa é avaliar como estão sendo implantados os procedimentos de depreciação nos órgãos públicos federais. Por força de interpretação das disposições legais e normativas, a não adoção dos procedimentos contábeis relacionados à depreciação estiveram presentes nas práticas contábeis adotadas durante anos pelos entes públicos.

A importância dessa avaliação e análise pode ser explicada pela necessidade de uma maior discussão do pensar contábil sobre os temas relacionados à contabilidade pública. Destaca-se ainda o fato de que a informação real acerca dos bens públicos, a partir de adoção de métodos de depreciação, proporciona um melhor investimento do recurso público contribuindo assim para o desenvolvimento sustentável do país.

Ressalta ainda a obrigatoriedade do atendimento ao cronograma estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN sobre a implementação das mudanças necessárias à harmonização da contabilidade governamental no âmbito do Governo Federal.

Finalmente, o processo de harmonização da contabilidade sinaliza mais do que mudanças normativas, mas também um grande desafio para os profissionais

da ciência contábil; representando assim mais um ponto relevante para a pesquisa.

1.2 Problema de Pesquisa

Diante do contexto apresentado, a questão básica que motiva esta pesquisa é:

Como os órgãos públicos federais estão se adaptando às exigências do procedimento de depreciação preconizado pela Resolução nº CFC 1.136/2008?

1.3 Objetivos de Pesquisa

1.3.1 Objetivo Geral

Avaliar como estão sendo implantados os procedimentos de depreciação após a obrigatoriedade da Resolução CFC nº 1136/2008.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Descrever os principais conceitos da contabilidade sobre a depreciação utilizando pesquisas na literatura contábil como também na interpretação das disposições legais e normativas sobre o assunto.
- Apresentar uma exposição dos métodos de depreciação orientados pelas normas de contabilidade brasileira.

- Identificar as práticas em curso no Governo Federal através de coleta de dados.
- Concluir sobre a implantação dos procedimentos de depreciação no Governo Federal após a obrigatoriedade da Resolução CFC nº 1136/08.

1.4 Metodologia

Quanto aos objetivos, a pesquisa será classificada como descritiva na medida em que observará através de uso de técnicas padronizadas de coleta de dados (questionário) a forma como entes públicos estão se adaptando as implantações dos procedimentos de depreciação após a obrigatoriedade da adoção da Resolução CFC nº 1136/08. Conforme Andrade (2007, p. 115), na pesquisa descritiva, “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humanos são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador”.

“Fica evidente a importância da pesquisa descritiva em contabilidade para esclarecer determinadas características e/ou aspectos inerentes a ela” (Beuren, 2008, p. 82).

Quanto ao procedimento, a pesquisa enquadra-se como uma pesquisa bibliográfica, pois utilizará livros, dicionários, revistas, jornais, teses, dissertações e legislações brasileiras com dados pertinentes ao assunto de procedimentos de depreciação.

Conforme Beuren (2008, p. 87),

No que diz respeito a estudos contábeis, percebe-se que a pesquisa bibliográfica está sempre presente, seja como parte integrante de outro tipo de pesquisa ou exclusivamente enquanto delineamento. As publicações dos autores sobre a teoria e a prática contábil podem ajudar o estudante a conhecer o que foi produzido de importante sobre o objeto de pesquisa. Também podem implicar o desenvolvimento do próprio trabalho, reunindo os fragmentos encontrados, e inseri-

los em um texto construído pelo estudante, ou fazendo uma interpretação dos escritos ainda não realizados.

Ainda em relação ao procedimento, o estudo enquadra-se também como uma pesquisa de levantamento na medida em que envolve a interrogação direta das pessoas ou entidades cujo comportamento ou ação se deseja conhecer.

Finalmente, quanto à abordagem do problema, a pesquisa é definida como uma pesquisa qualitativa devido ao aprofundamento de questões relacionadas aos procedimentos de depreciação analisando o comportamento dos órgãos públicos federais, público-alvo da pesquisa, acerca das exigências do procedimento de depreciação preconizado pela Resolução nº 1.136/2008.

“Na contabilidade, é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa. Cabe lembrar que, apesar de a contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa” (Beuren, 2008, 92).

1.5 Estrutura do Trabalho

Essa pesquisa foi estruturada em seis capítulos. O primeiro se dedica aos assuntos introdutórios da pesquisa, ou seja, o tema, o problema da pesquisa, os objetivos, a metodologia e a estrutura da pesquisa.

O segundo capítulo faz uma revisão teórica dos principais conceitos que envolvem a administração pública, a contabilidade pública, o plano de contas dos órgãos federais, as demonstrações contábeis públicas como também as questões de avaliações dos conceitos de depreciação, amortização e exaustão.

No terceiro capítulo, são objetos de exame a legislação vigente e respectiva interpretação predominante no âmbito da administração pública federal.

Já o quarto capítulo trata-se de um levantamento das práticas em curso no âmbito do governo federal através de coleta de dados de uma amostra da administração pública federal.

Em relação ao quinto capítulo, destacam-se as considerações finais sobre a experiência na elaboração deste trabalho onde se busca identificar as tratativas dos entes públicos em relação às exigências do procedimento de depreciação preconizado pela Resolução CFC Nº 1.136/2008.

Finalmente, no último capítulo é mencionado as referências bibliográficas utilizadas na presente pesquisa.

2. REVISÃO TEÓRICA

2.1 Administração Pública

A sociedade nasce quando o homem individual não consegue mais se defender sozinho e busca a outros para formar um grupo que possa promover a defesa de todos. Em decorrência da evolução desse grupo ou sociedade, o Estado é reconhecido pelos cidadãos como autoridade máxima dentro de seu território representando assim uma organização política da comunidade.

De acordo com Mello (2005), a função do Estado ou função pública, no Estado Democrático de Direito, é a atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso de poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica.

Sendo assim, o Estado pode ser definido como uma estrutura política e organizacional formada por quatro elementos que são o poder político soberano; o povo que se organiza de modo a formar a sociedade; o território que é o espaço físico em que o estado exerce sua soberania e o governo através do qual se manifesta o poder soberano do Estado.

Já o governo pode ser definido como conjunto de órgãos e atividades exercidos no sentido de conduzir politicamente o Estado, definindo suas diretrizes supremas. E conta com a administração pública para cumprir concretamente as diretrizes traçadas pelo mesmo.

Segundo Di Pietro (2004), o conceito de administração pública divide-se em dois sentidos. Em sentido objetivo, material ou funcional, a administração pública pode ser definida como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico de direito público, para a consecução dos interesses coletivos. Em sentido subjetivo, formal ou orgânico, pode-se definir administração pública, como sendo o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

Ainda em relação ao conceito da administração pública, conforme ensina Meirelles (2005), em sentido lato, administrar é gerir interesses segundo a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e conservação alheias. A administração pública, portanto, é a gestão de bens e interesses da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo preceitos de Direito e da Moral, visando o bem comum.

O conceito acima traz em si um sentido oposto ao de propriedade, indicando que os poderes do administrador público, em relação aos bens públicos confiados à sua gestão, são simplesmente de conservação e utilização, como também a noção de que o administrador público exerce atividades geradas por interesses alheios.

Sendo assim, o principal objetivo da administração pública é o interesse público, seguindo os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência preconizados pela Constituição Federal – CF em seu artigo 37.

O princípio da legalidade previsto no artigo 5º da Constituição Federal aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa que a esfera particular. Enquanto para este é permitido fazer tudo que a lei não proíbe, para aquele é permitido fazer apenas o que estiver expressamente autorizado em lei. Dessa forma, o administrador público atua quando, como e da forma que a lei determinar inexistindo incidência de sua vontade subjetiva

Já o princípio da impessoalidade busca assegurar que os atos da administração pública, ou por ela delegados, sejam voltados para a coletividade evitando assim a satisfação de interesses próprios, o favoritismo ou a perseguição de agentes governamentais. Esse princípio, conforme ensina Moraes (2003), completa a idéia de que o administrador é um executor do ato servindo de veículo de manifestação da vontade estatal, ou seja, as realizações administrativo-governamentais não são do agente político, mas sim da entidade pública em nome da qual atuou.

Pelo princípio da moralidade, não basta ao administrador público apenas o cumprimento da lei, é necessário que além de legal seja aceitável do ponto de vista ético-moral conforme artigo 37 da Constituição Federal. Sendo assim, a moralidade administrativa constitui pressuposto de validade do ato da administração pública, pois o mesmo terá que obedecer além da lei jurídica a lei ética uma vez que nem tudo que é legal, é honesto. Caso o administrador público não respeite o princípio da moralidade, será enquadrado nos atos de improbidade previstos pelo artigo 37 da Constituição Federal e sancionado com a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens, ressarcimento do erário sem prejuízo de ação penal cabível.

O princípio da publicidade refere-se à divulgação oficial do ato para conhecimento do público em geral e início da produção de seus efeitos externos. Convém ressaltar que a publicidade não é um simples elemento do ato, é requisito de eficácia e moralidade. É através da publicidade que se evita a existência de processos arbitrários, sigilosos ou que comprometam o atendimento do interesse público.

Já o princípio da eficiência, acrescentado à Constituição Federal através da Emenda Constitucional nº 19, pretende garantir maior qualidade na atividade pública e na prestação dos serviços públicos. Tal princípio representa a implantação de uma administração pública gerencial no qual há a preocupação com a qualidade do serviço público. Agora, a administração pública deve cumprir suas obrigações de forma mais eficiente possível.

2.2 A Contabilidade na Administração Pública

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) conceitua que o objetivo científico da contabilidade manifesta-se na correta apresentação do patrimônio e na apreensão e análise das causas e mutações.

Conforme Lima e Castro (2011, p.1):

As entidades governamentais, tais quais as empresas e demais organizações privadas, possuem um patrimônio que é movimentado diariamente, demandando acompanhamento diário (registro e controle) para que os administradores públicos avaliem se os objetivos da entidade pela qual são responsáveis estão sendo atingidos.

É importante ressaltar que tais procedimentos auxiliam a sociedade de um modo geral a verificar se os recursos públicos estão sendo administrados corretamente.

2.2.1 Definição

A contabilidade pública, conforme ensina Lima (2011), é o conhecimento especializado da ciência contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.

Ainda em relação ao conceito, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da NBC T 16.1, conceitua a contabilidade pública como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

2.2.2 Campo de Aplicação

O campo de aplicação da contabilidade pública refere-se às entidades com personalidade jurídica de direito público, ou seja, União, Estados, Distrito

Federal, Territórios e Municípios e respectivas autarquias e fundações públicas criadas ou mantidas pelo Poder Público.

2.2.3 Objetivo

Conforme Carvalho (2011, p. 8):

O Objetivo da contabilidade pública é fornecer informações confiáveis sobre o patrimônio da entidade pública, analisando e controlando não apenas o aspecto material do patrimônio, mas também sob a ótica financeira e econômica, acompanhando inclusive a execução do orçamento público, demonstrando as mutações ocorridas e os resultados obtidos em determinado período.

A NBC T 16.1, aprovada pela Resolução CFC nº 1.128/2008, descreve que o objetivo da contabilidade aplicada ao setor público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Dessa forma, conforme Carvalho (2011), o objetivo da contabilidade pública é o fornecimento de informações adequadas sobre o patrimônio público para tomada de decisões, tendo como clientes da informação os gestores públicos; a prestação de contas dos recursos públicos, sendo os clientes da informação os órgãos de controle do Estado (tribunais de conta, controladorias ou auditorias); instrumentalização do controle social, proporcionando que a sociedade organizada interfira e exija melhor administração do patrimônio público.

2.2.4 Objeto

O patrimônio é o objeto da contabilidade, e representa o conjunto de bens, direitos (valores a receber) e obrigações (valores a pagar) de propriedade de uma pessoa física ou jurídica.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP) definem patrimônio público como o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Sendo assim, o patrimônio público é estruturado em três grupos conforme as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O primeiro grupo é o Ativo que representa recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

Já o segundo grupo é representado pelo Passivo que são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços, como também as obrigações mantidas na condição de fiel depositário, as contingências e as provisões.

Finalmente o terceiro grupo é o Patrimônio Líquido; também conhecido como saldo patrimonial ou situação líquida patrimonial. Este representa a diferença entre o Ativo e o Passivo, ou seja, o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

2.3 Plano de Contas da Contabilidade Pública

As contas permitem a escrituração dos atos e fatos da administração pública como também a prestação de contas. É por meio das contas que a contabilidade desempenha suas funções.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, aprovado pela Portaria STN nº 406/2011, informa que conta é a expressão qualitativa e quantitativa de fatos da mesma natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir afetá-lo.

Sendo assim, para proceder ao registro dos atos e fatos é necessário ter a relação de todas as contas utilizadas na escrituração. Essa relação de contas chama-se plano de contas.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o plano de contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecido, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis.

Portanto, o plano de contas é o projeto das contas julgadas necessárias ao registro de todos os componentes patrimoniais e dos fenômenos da gestão relativos a uma entidade.

Convém ressaltar que o plano de contas também foi alterado pelas novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Conforme Carvalho (2011, p.583):

A elaboração de um novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, de uso obrigatório por todos os entes da Federação, surgiu da necessidade de melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais e da busca por um tratamento contábil padronizado pela Contabilidade Pública no Brasil dos atos e fatos administrativos.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP estabelece regras para registro dos atos e fatos gerando assim uma estrutura contábil padronizada que consegue atender às necessidades dos órgãos do setor público e dos demais usuários da informação contábil, permitindo a geração de dados consistentes para tomada de decisões ou tomada de controle.

Em relação ao objetivo, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público define que o plano de contas de uma entidade tem como objetivo atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade. Desta forma, proporciona maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e alcança as necessidades de informações dos usuários. Sua entrada de informações deve ser flexível de modo a atender aos normativos, gerar informações necessárias à elaboração de relatórios e demonstrativos e facilitar a tomada de decisões e a prestação de contas.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da NBC T 16.5, estabelece que a entidade do setor público deva manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda:

- a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- b) a função atribuída a cada uma das contas;
- c) o funcionamento das contas;
- d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;
- e) contas específicas que possibilitam a apuração de custos;

f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

2.4 Demonstrações Contábeis do Setor Público

As demonstrações contábeis consistem num conjunto de demonstrativos previsto em lei que são elaborados no encerramento do exercício social e que por obrigação legal devem ser divulgados.

Sendo assim, as demonstrações contábeis assumem papel essencial justamente por mostrar para os usuários as informações geradas pela contabilidade pública, garantindo a transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

Somente pelo entendimento da estrutura contábil das demonstrações é que se podem desenvolver avaliações mais detalhadas dos órgãos públicos contribuindo para o controle social e a governança do setor público. Suas informações são muito úteis, para tomada de decisões e para que os órgãos de controle possam avaliar seu desempenho.

As demonstrações contábeis também sofreram alterações pelas novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, descreve os principais conceitos relativos às demonstrações, além de definir a estrutura e as instruções de preenchimento.

Abaixo estão os principais conceitos das demonstrações contábeis já contemplando as mudanças ocorridas pelas novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

2.4.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é um demonstrativo que traz importantes informações sobre a estrutura contábil esclarecendo qualitativamente e quantitativamente a composição do patrimônio público.

Pode-se dizer que o Balanço Patrimonial é estático, pois apresenta a posição patrimonial em determinado momento, funcionando como uma “fotografia” do patrimônio da entidade para aquele momento.

As novas normas alteram a forma de classificação dos elementos patrimoniais; sendo então sua nova estrutura formada pelo Ativo Circulante, Ativo Não-Circulante, Patrimônio Líquido e Contas de Compensação.

Convém ressaltar que a classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em circulante e não circulante (também conhecido como permanente), com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

Para que os ativos sejam classificados como circulante, devem estar disponíveis para realização imediata ou tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte, sendo obrigatória a satisfação de pelo menos uma condição. Os demais ativos devem ser classificados como não circulante ou permanente.

Os passivos devem ser classificados como circulante quando corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte e/ou corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade, também sendo obrigatória a satisfação de pelo menos uma condição. Os demais passivos devem ser classificados como não circulante ou permanente.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público apresenta as seguintes definições para as contas presentes no Balanço Patrimonial:

a) Ativo - são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

b) Passivo - são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

c) Patrimônio Líquido - é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

d) Contas de Compensação - compreende os atos que possam vir ou não a afetar o patrimônio.

Dentro do grupo do ativo não-circulante merece realce a conta do Ativo Imobilizado que compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens conforme definição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Esse grupo é o alvo dos métodos de depreciação, que será representado pela conta Depreciação Acumulada, conta retificadora do Ativo Imobilizado.

2.4.2 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário é uma forma de mostrar os saldos das despesas e das receitas, por categoria econômica, sendo possível confrontar as receitas e despesas previstas com as realizadas no transcorrer do exercício.

Sendo assim, o Balanço Orçamentário possui dados que ajudam a controlar os limites orçados dentro do equilíbrio das receitas e despesas para que se possa obter um controle das despesas autorizadas.

No novo modelo de Balanço Orçamentário, observa-se aumento de informações tanto para a receita orçamentária como para a despesa orçamentária. Para este, acrescentou-se coluna para as alterações orçamentárias denominadas dotação atualizada e campos para informação dos estágios das despesas orçamentárias (empenho, liquidação e pagamento) sendo possível verificar o grau de execução orçamentária em determinado período; e para aquelas, acréscimos de informações especificando melhor o tipo de receita arrecadada, como também as alterações orçamentárias em relação a previsão das mesmas, facilitando o controle do excesso de arrecadação.

2.4.3 Balanço Financeiro

Segundo a Lei nº 4.320/64, o Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Sendo assim, o resultado financeiro do exercício corresponde à diferença entre o somatório dos ingressos orçamentários com os extraorçamentários e dos dispêndios orçamentários e extraorçamentários.

Conforme ensina Quintana (2011, p.163):

O balanço financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

O novo Balanço Financeiro apresenta as despesas orçamentárias por vinculação, e não por função como era anteriormente. Outra mudança significativa é a evidenciação do exercício corrente e do anterior, proporcionando uma análise comparativa da situação em um período de tempo.

2.4.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

Segundo a lei nº 4,320/1964, a Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

As alterações verificadas no patrimônio, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, consistem nas variações quantitativas e qualitativas. As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. Já as variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

A nova demonstração patrimonial, apresenta uma evolução na forma de mostrar o resultado do exercício, pois separa as mudanças patrimoniais quantitativas e qualitativas. Esta nova estrutura é semelhante ao Demonstrativo do Resultado do Exercício, um exemplo são as variações ativas que dependem ou não da execução orçamentária.

Dentro da nova estrutura, pode ser verificado a evidencia do processo de depreciação do patrimônio das entidades públicas, pois até então este processo não era mensurado pela contabilidade consequentemente essa informação não fazia parte das demonstrações.

2.4.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Demonstração dos Fluxos de Caixa representa uma das inovações da contabilidade pública. Tal demonstração tem como objetivo contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público.

Tal demonstração é elaborada pelo método direto e indireto seguindo um padrão semelhante aos modelos utilizados no setor privado possibilitando evidenciar as variações dos caixas e suas equivalências.

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais modificações em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

2.4.6 Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido

As Demonstrações das Mutações no Patrimônio Líquido tem como objetivo avaliar a evolução dos itens que compõem o patrimônio líquido e que será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, A entidade deve apresentar a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido que objetiva identificar:

- a) o déficit ou superávit patrimonial do período;
- b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo;
- c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores.
- d) as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários.

2.4.7 Demonstração do Resultado Econômico

A Demonstração do Resultado Econômico tem objetivo de evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, considerando sua interligação com o subsistema de custos. Tais demonstrações, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, são facultativas, mas importantes para que se possa ter uma análise mais detalhada do sistema de custos.

2.5 Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Pública

Grande parte dos ativos permanentes tem vida útil limitada, fazendo com que sua utilização pela administração pública ocorra por um número finito de períodos contábeis futuros.

Sendo assim, o sistema contábil deve incluir, nos períodos contábeis em que o ativo for utilizado, a apropriação gradativa do valor desse ativo como custo ou despesa sob a denominação de depreciação, amortização ou exaustão, conforme ensina Silva (2011).

Isso significa que se o ente público adquire um veículo para seu uso por \$100 é óbvio que o uso e o tempo provoquem uma redução nesse valor. Supondo que ao final de cinco anos o valor de venda seria zero, o ente teria que efetuar a baixa no patrimônio mediante transferência do valor original (\$100) para uma conta de despesa ou de custo, sacrificando portando o resultado do quinto ano.

O processo de depreciação constitui o reconhecimento e apropriação anual ou mensal desse desgaste em função do uso durante o tempo de vida útil. Portanto, ao invés de reconhecer o custo ou despesa apenas no exercício em que o bem é baixado, essa perda de valor é reconhecida mediante a distribuição do custo de aquisição pelo número de exercícios em que o bem for utilizado (Silva, Lino Martins da, 2011, p.141).

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, especificamente a NBC T 16.9, aprovada pela Resolução CFC Nº 1.136/2008, o reconhecimento contábil da perda do valor de custo do ativo imobilizado é representado pela depreciação, amortização ou exaustão cujo objetivo é a redução do valor do bem.

A depreciação é a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Assim, em função desses fatores, é necessária a devida apropriação do consumo desses bens ao resultado do período atendendo o princípio da competência. Tal redução inicia-se no momento em que um bem se torna disponível para uso e representa uma variação patrimonial diminutiva para o resultado da entidade.

Por sua vez, a 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.

Por fim, a exaustão a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Tais normas indicam ainda que para o registro da depreciação, amortização, exaustão devem ser observados os seguintes aspectos: a obrigatoriedade do seu reconhecimento; o valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no Balanço Patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo e circunstâncias que podem influenciar seu registro.

Entretanto, para formalização do cálculo da depreciação, amortização e exaustão é importante que se define a vida útil do bem.

A determinação da vida útil econômica de um ativo deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico e considerar os seguintes fatores:

- a) a capacidade de geração de benefícios futuros;
- b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;

- c) a obsolescência tecnológica;
- d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo (Silva, Lino Martins da, 2011, p.141).

As Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público também estabelecem os bens públicos que não podem ser depreciados. São eles: bens móveis de natureza cultural, tais como obras de arte, antiguidades, documentos, bens de interesse histórico, bens integrados em coleções; bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada; animais que se destinam à exposição e à preservação e, por fim, terrenos rurais e urbanos.

2.6 Métodos de Cálculo da Depreciação

O método de depreciação deve refletir o padrão em os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo devem ser consumidos pelo ativo. Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para alocar o valor depreciável e não é obrigatório que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método.

Dentre os métodos de cálculo dos encargos de depreciação ditados pelas normas de contabilidade, sem prejuízo da utilização de outros, são:

- a) o método linear;
- b) o método dos saldos decrescentes;
- c) o método das unidades produzidas.

2.6.1 Método Linear ou Método das Quotas Constantes

O método linear, também conhecido como método das quotas constantes, leva em consideração o custo do ativo, o valor residual e o tempo de vida útil do bem. De acordo com esse método, a depreciação ocorre em função do tempo e utiliza taxa de depreciação constante durante a vida útil do bem, caso seu valor residual não se altere.

Para se efetuar o cálculo do valor da depreciação do período, considera o custo do ativo menos o valor residual. O valor encontrado é dividido pelo tempo de vida útil do bem.

$$\text{Depreciação} = \frac{\text{custo (incluir os ajustes a valor justo, caso existam)} - \text{valor residual estimado}}{\text{Tempo de vida útil do bem}}$$

Assim é possível elaborar relatório de acompanhamento indicando as parcelas a serem apropriadas nas variações patrimoniais diminutivas em cada período, como também o valor acumulado e o valor contábil do bem.

Segue um caso prático do método linear retirado do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Ministério da Fazenda – parte II, disponível no http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PartII_PCP2011.pdf:

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das cotas constantes. O valor bruto contábil é R\$2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$600,00 e valor depreciável de R\$2.000,00. A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%. Por questões didáticas a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

$$\text{Cálculo da depreciação} = (2600 - 600) / 5 = 400,00$$

Tabela 1 – Método Linear

Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	400,00	400,00	2200,00
2	400,00	800,00	1800,00
3	400,00	1200,00	1400,00
4	400,00	1600,00	1000,00
5	400,00	2000,00	600,00
			Valor residual = 600,00

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, parte II

De acordo com Iudícibus (2007), a depreciação pelo método linear é mesmo em função do tempo. Entretanto, a fragilidade deste método é supor que a perda do potencial do bem é realizada de forma igual em cada período.

2.6.2 Método dos Saldos Decrescentes ou Método da Soma dos Dígitos

O método dos saldos decrescentes também conhecido como método das somas dos dígitos não distribui igualmente o valor da depreciação pelo número de períodos da vida útil como o método linear. Entretanto, considera que seu valor é decrescente a partir do total de anos e assim por diante.

Para se efetuar o cálculo do valor da depreciação do período, considera o numerador como a soma dos dígitos do tempo de vida útil do bem e como denominador “n” (para o primeiro ano), “n-1” (para o segundo ano), “n-3” (para o terceiro ano) e assim por diante, considerando “n” como o número de anos de vida útil do bem.

Considerando os mesmos dados do caso prático transcrito acima para cálculo da depreciação; tem-se a tabela abaixo:

Soma dos dígitos: $1+2+3+4+5 = 15$

Tabela 2 – Método dos Saldos Decrescentes

Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1 (n / 15)	$5 / 15 * 2000 = 666,67$	666,67	1933,33
2 ((n-1) / 15)	$4 / 15 * 2000 = 533,33$	1200	1400,00
3 ((n-2) / 15)	$3 / 15 * 2000 = 400,00$	1600	1000,00
4 ((n-3) / 15)	$2 / 15 * 2000 = 266,67$	1866,67	733,33
5 ((n-4) / 15)	$1 / 15 * 2000 = 133,33$	2000	600,00
			Valor residual = 600,00

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, parte II

O método dos saldos decrescentes considera que quanto mais novo o bem maior a sua perda. Levando em consideração que o bem novo não precisa de muita manutenção e já o bem usado requer um gasto maior; esse método representa um equilíbrio nos custos da empresa, ou seja, no início tem-se uma depreciação maior e uma manutenção menor, e depois uma depreciação menor e uma manutenção maior contrário.

2.6.3 Método das Unidades Produzidas

Para o método das unidades produzidas é útil o cálculo da depreciação dos ativos em que seja possível estimar o total de unidades que serão produzidas e resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. Nesse método, a vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção.

Para se efetuar o cálculo do valor da depreciação do período, considera o valor custo do ativo menos o valor residual. O valor encontrado é dividido pela capacidade máxima de produção do tempo da vida útil do bem.

Como exemplo, segue um caso prático do método linear retirado do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Ministério da Fazenda – parte II, disponível no

http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Partell_PCP2011.pdf:

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das unidade produzidas. O valor bruto contábil é de R\$2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$600,00 e valor depreciável de R\$2.000,00. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção que é igual a 5.000 unidades sendo 500 unidades ao ano, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é 10%. Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

Vida útil do bem = $5000 / 500 = 10$ anos

Tabela 3 – Método das Unidades Produzidas

Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	200,00	200,00	2400,00
2	200,00	400,00	2200,00
3	200,00	600,00	2000,00
4	200,00	800,00	1800,00
5	200,00	1000,00	1600,00
6	200,00	1200,00	1400,00
7	200,00	1400,00	1200,00
8	200,00	1600,00	1000,00
9	200,00	1800,00	800,00
10	200,00	2000,00	600,00
			Valor residual = 600,00

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, parte II

Sendo assim, conforme ensina Silva (2011), o cálculo e a contabilização do valor da depreciação, amortização ou exaustão permitirão conhecer o impacto orçamentário financeiro tanto no exercício, pelas reposições e manutenções efetuadas, como nos dois exercícios subseqüentes, melhorando o processo de planejamento.

3. REVISÃO NORMATIVA

A contabilidade pública, até então afastada das discussões sobre a harmonização internacional, foi incluída no processo com várias mudanças e inovações decorrentes da aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). As normas aprovadas buscam promover o planejamento, a transparência e a responsabilidade da gestão pública.

Além disso, as normas exibem novidades para a contabilidade pública, tais como previsão de depreciação (alvo do estudo em questão), adoção do regime de competência para receitas e despesas, contabilização dos bens de uso comum, entre outras. Essas inovações são importantes para a evolução da contabilidade aplicada ao setor público na medida em que corrige o enfoque da mesma, ou seja, a contabilidade pública corta o vínculo estritamente orçamentário e passa a abranger também os aspectos da contabilidade patrimonial.

No Brasil, a harmonização das técnicas contábeis está em discussão no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que criou o Comitê Gestor de Convergência com o objetivo de desenvolver ações para promover a harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade. O objetivo é que as normas brasileiras de contabilidade estejam em consonância com as determinações do Conselho Internacional de Normas Contábeis (IASB – International Accounting Standards Board) e com as Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC – International Federation of Accountants). Para o setor público, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008 para colaborar com o processo de harmonização das normas brasileiras de contabilidade pública com os preceitos internacionais.

A portaria dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público 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.

Para compor esse processo de evolução, o Conselho Federal de Contabilidade publicou todas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. São elas:

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

O presente estudo trata da Resolução CFC nº 1.136/08 – aprova a NBC T 16.9 – depreciação, amortização e exaustão; mais especificamente do tópico da

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

Em relação ao registro da depreciação, amortização e exaustão, deve-se observar a obrigatoriedade de seu reconhecimento; o valor da parcela que deve ser reconhecida como variação passiva independente da execução orçamentária e as circunstâncias que podem influenciar seu registro.

Já em relação aos critérios de mensuração e de reconhecimento, o valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente e reconhecido mensalmente nas variações patrimoniais do exercício durante sua vida útil econômica até que o valor contábil do ativo seja igual ao valor residual.

Convém ressaltar que o processo de depreciação, amortização e exaustão começa quando o bem estiver em condições de uso, não cessa quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação e precisa ser revisado, pelo menos, no final de cada exercício.

A norma trata ainda da estimativa da vida útil econômica de um ativo. Nesse ponto deve ser observado a capacidade de geração de benefícios futuros; o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; a obsolescência tecnológica e os limites legais ou contratuais sobre o uso ou exploração do ativo.

Nos casos de bens reavaliados, a depreciação, a amortização ou a exaustão deve ser calculada e registrada sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico.

Sobre os métodos de depreciação, a norma sugere a adoção do método linear; do método dos saldos decrescentes ou do método das unidades produzidas. Eles devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e serem aplicados uniformemente.

Por fim, a entidade deve divulgar nas Notas Explicativas, por classe de imobilizado, o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; como também o valor contábil bruto e a depreciação, amortização e exaustão

acumuladas, no início e no fim do período. Convém ressaltar que se durante o período aconteceram mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica e métodos e taxas utilizados, fica obrigatório a divulgação desses fatos nas Notas Explicativas.

4. PRÁTICAS EM CURSO NO GOVERNO FEDERAL – ANÁLISE DOS DADOS

O estudo de campo foi realizado por meio de questionários enviados por endereço eletrônico aos coordenadores de patrimônio atuantes nos órgãos públicos federais.

O questionário é formado por perguntas objetivas, seguindo uma linha de raciocínio relacionada às adaptações das exigências do procedimento de depreciação preconizado pela Resolução nº CFC 1.136/2008.

A amostra deste estudo refere-se aos questionários respondidos pelos órgãos públicos federais. Cabe esclarecer que foram enviados por e-mail 15 (quinze) questionários e obtendo 09 (nove) respostas.

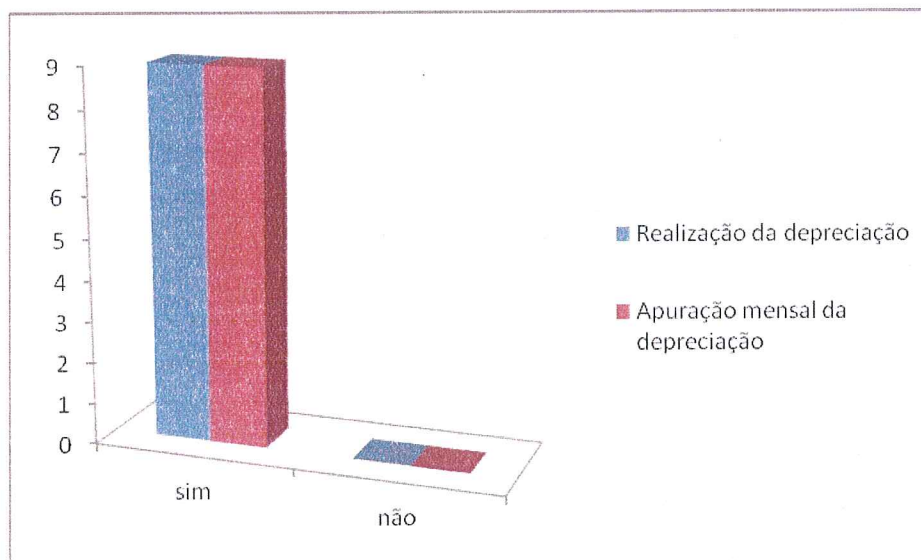
O total das respostas indica que o percentual da pesquisa é de 60% (sessenta por cento) da amostra caracterizando a representatividade das informações aqui constantes.

A combinação dos questionários resultou na pesquisa apresentada a seguir.

4.1 Realização e Apuração da Depreciação

Primeiramente buscou-se identificar se a entidade realiza o cálculo da depreciação dos bens móveis e se a depreciação é apurada mensalmente. Verificou-se que dos 09 (nove) órgãos públicos federais interrogados, 100% da amostra responderam que realizam a depreciação dos bens móveis e que a apuração é realizada mensalmente.

Gráfico 1 – Realização e Apuração Mensal da Depreciação



Fonte: Pesquisa realizada pela autora em outubro de 2012

Verifica-se que todos os órgãos públicos pesquisados realizam a devida apropriação do consumo dos seus ativos ao resultado do período, através da depreciação, atendendo ao princípio da competência, ou seja, reconhecendo as transações e os eventos nos períodos a que se referem, independentemente do seu pagamento ou recebimento.

Esta análise, entretanto, não pode ser utilizada para avaliar a adaptação de todos os procedimentos relacionados com os métodos de depreciação obrigatórios pelas normas vigentes conforme se pode observar no gráfico 5 – Cumprimento das Exigências do Procedimento de Depreciação.

4.2 Método de Depreciação e Vida Útil Econômica do Bem

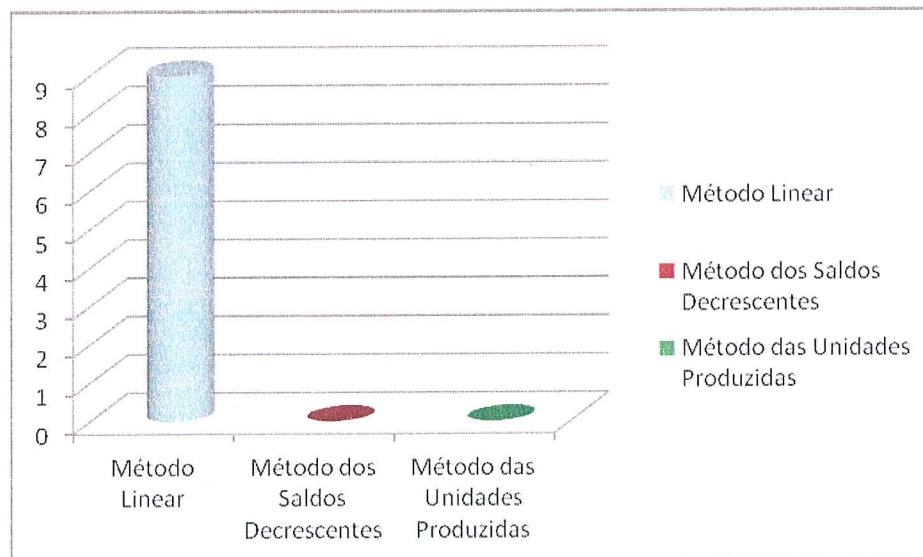
Na abordagem das questões do método de depreciação e da vida útil econômica dos ativos públicos, procurou-se identificar qual o tipo de método utilizado e quais os fatores considerados na determinação da vida útil econômica dos bens.

Sobre o método de depreciação, a pesquisa mostra que 100% (cem por cento) da amostra utilizam o método das quotas constantes. Isso demonstra que a depreciação acontece em função do tempo e que a eficiência dos bens é constante durante os anos.

Segundo Iudicibus (1997), é um erro supor que a perda do potencial do bem é realizada de forma igual em cada período devendo ser considerado, entre outros fatores, a exposição a obsolescência.

Convém ressaltar que as normas legais não exigem que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método de depreciação.

Gráfico 2 – Método de Depreciação Utilizado



Fonte: Pesquisa realizada pela autora em outubro de 2012

Em relação aos fatores considerados na determinação da vida útil econômica dos bens, o fator mais considerado é o da obsolescência tecnológica seguido pelo fator do desgaste físico.

Gráfico 3 – Vida útil Econômica do Ativo



Fonte: Pesquisa realizada pela autora em outubro de 2012

A maioria dos órgãos públicos federais não considera no processo de estimativa da vida útil econômica do bem os limites legais nem a capacidade de geração de benefícios futuros.

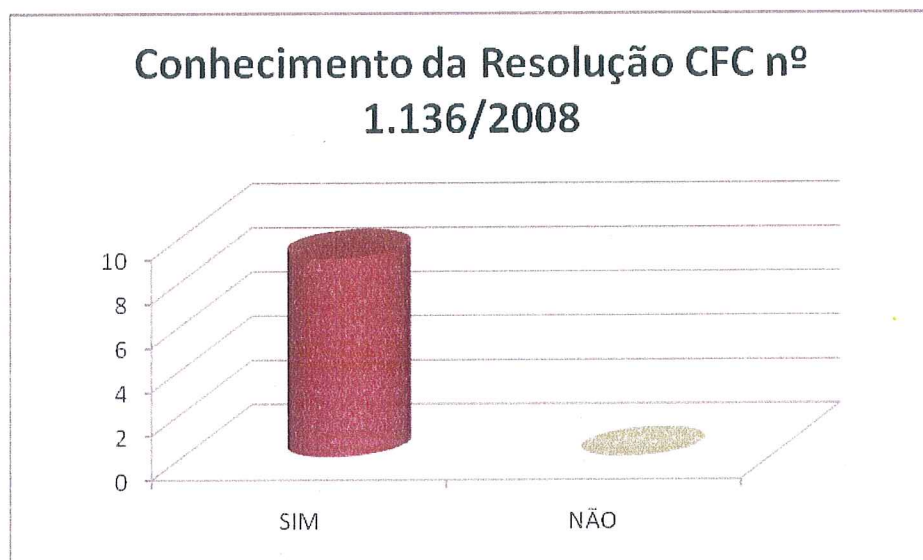
A Resolução CFC 1.136/08 informa que para estimar a vida útil econômica, é necessário considerar, além da obsolescência tecnológica e do desgaste físico, os limites legais e contratuais e a capacidade de geração de benefícios futuros.

4.3 Resolução CFC nº 1.136/2008 e Tratativas

Estas questões foram elaboradas para que se identifique se os órgãos públicos federais conhecem as novas normas sobre a depreciação como também se os mesmos estão cumprindo as exigências do procedimento de depreciação preconizado pela Resolução CFC nº 1.136/2008.

Em relação ao conhecimento da Resolução CFC nº 1.136/2008, a pesquisa mostra que 100% (cem por cento) dos órgãos públicos federais pesquisados estão atualizados em relação à nova norma. Segue o gráfico abaixo para exemplificar a informação acima.

Gráfico 4 – Conhecimento da Resolução CFC nº 1.136/2008

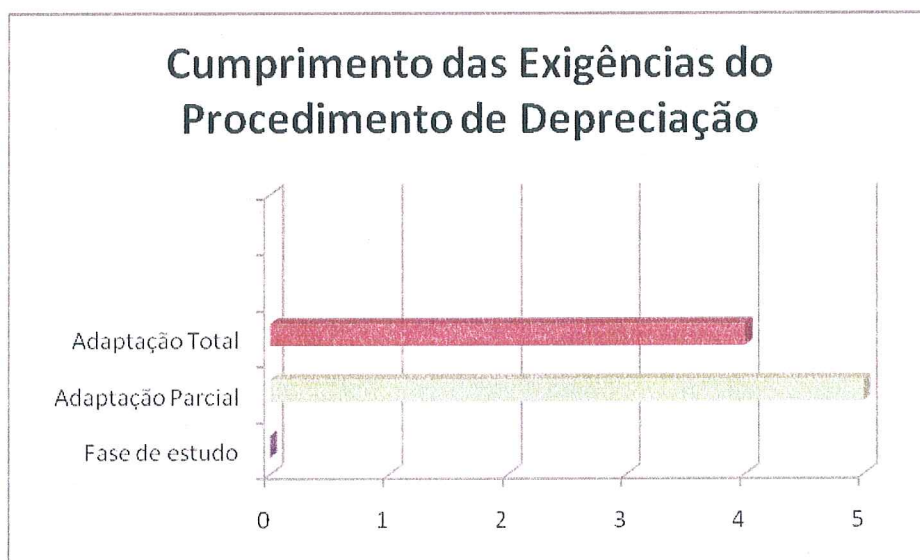


Fonte: Pesquisa realizada pela autora em outubro de 2012

Assim, pelos números identificados, a pesquisa mostra que os órgãos públicos federais estão buscando informação sobre as mudanças ocorridas na contabilidade pública.

Em relação ao cumprimento das exigências do procedimento de contabilidade preconizado pela Resolução CFC nº 1.136/2008, pode-se verificar que 56% (cinquenta e seis por cento) da amostra não estão de acordo com a legislação vigente cumprindo apenas de forma parcial a norma atual.

Gráfico 5 – Cumprimento das Exigências do Procedimento de Depreciação



Fonte: Pesquisa realizada pela autora em outubro de 2012

Com finalidades de que as novas normas contábeis fossem cumpridas e de orientação quanto aos procedimentos relacionados ao processo de depreciação, o Ministério da Fazenda editou normas complementares à Resolução 1.136/2008. De acordo com tais normas, o administrador iniciaria o procedimento de depreciação pelos bens colocados em condições de uso a partir de janeiro de 2010, uma vez que os mesmos já apresentam uma base monetária inicial confiável, não necessitando ser submetidos previamente ao procedimento de reavaliação ou redução a valor recuperável.

Após o encerramento dessa primeira etapa, o administrador passaria a aplicar a depreciação aos bens adquiridos nos demais exercícios após realizar o ajuste de seus valores conforme cronograma indicado abaixo.

Tabela 5 – Cronograma Limite por conta contábil

Conta	Título	Prazo Máximo
1.4.2.1.2.02.00	AERONAVES	2011
1.4.2.1.2.20.00	EMBARCACOES	2011
1.4.2.1.2.35.00	EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTOS DE DADOS	2011
1.4.2.1.2.52.00	VEICULOS DE TRACAO MECANICA	2011
1.4.2.1.2.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICACAO	2012
1.4.2.1.2.28.00	MAQUINAS E EQUIPAM. DE NATUREZA INDUSTRIAL	2012
1.4.2.1.2.08.00	APAR., EQUIP.E UTENS.MED., ODONT., LABOR.E HOSP.	2013
1.4.2.1.2.42.00	MOBILIARIO EM GERAL	2013

Fonte: Manual SIAFI, macrofunção 020330.

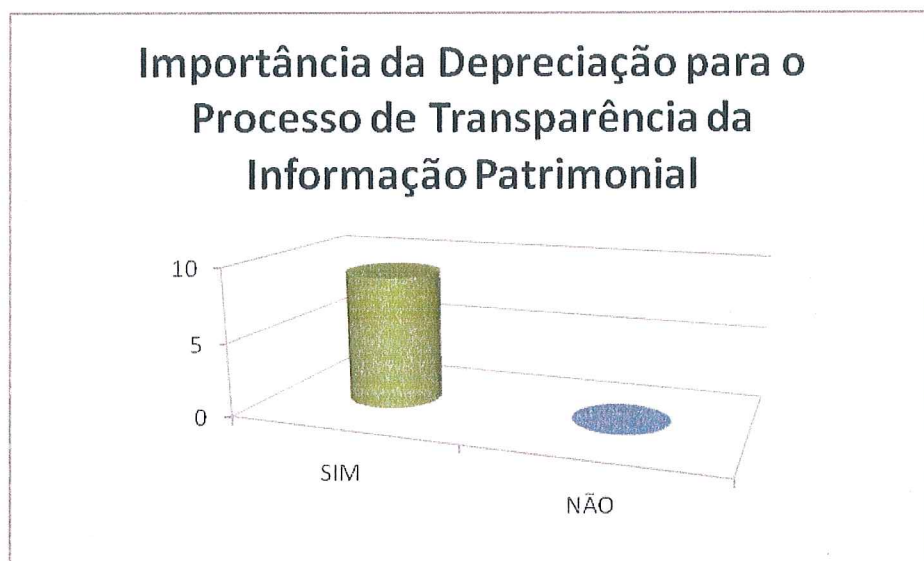
Esse processo de ajuste de valor através da reavaliação ou redução a valor recuperável ainda não foi concluído pelos órgãos públicos, ou seja, o processo de depreciação não contempla todos os bens públicos. O que indica uma adaptação parcial aos procedimentos de depreciação como também um desafio a ser ultrapassado pelos administradores públicos

Isso demonstra que mesmo com os resultados já alcançados pelos órgãos públicos federais no processo de convergência atual, ainda é necessário intensificar os esforços para adoção das práticas contábeis de forma integral.

4.4 Importância da Depreciação

A questão abordada refere-se à importância da depreciação para o processo de transparência da informação patrimonial.

Gráfico 6 – Importância da Depreciação



Fonte: Pesquisa realizada pela autora em outubro de 2012

De acordo com os dados coletados, conclui-se que 100% (cem por cento) da amostra acreditam que o processo de depreciação é importante para o processo de transparência da informação patrimonial.

Isso mostra que as mudanças da contabilidade pública estão atingindo não apenas as técnicas contábeis, mas também a visão dos profissionais envolvidos sobre a importância de se disponibilizar informações contábeis transparentes e comparáveis para a sociedade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos últimos anos, as mudanças que estão ocorrendo na contabilidade pública brasileira mostram a recuperação da importância da ciência contábil nessa área. Tais mudanças são importantes na medida em que contribuem para a adoção de boas práticas contábeis pautadas pelos Princípios Contábeis aproximando a contabilidade pública de seu objeto e objetivo. Esse fato proporciona maior evidência à contabilidade patrimonial ao invés da contabilidade orçamentária.

Dentre as mudanças ocorridas, destaca-se a aplicação dos conceitos e métodos de depreciação que deverão ser utilizados pela contabilidade pública. A depreciação representa o desgaste, a perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência dos bens públicos. Neste sentido, identifica-se que através da apuração da depreciação é possível demonstrar a realidade da situação do patrimônio público, diante da correta avaliação dos bens.

No que se refere a adaptações dos órgãos públicos federais às exigências do procedimento de depreciação preconizado pela Resolução CFC nº 1.136/2008, destaca-se a relevância dada ao assunto pelos entes públicos o que representa um avanço para a contabilidade governamental.

Com relação à depreciação, verificou-se que a maioria da amostra pesquisada dos órgãos públicos federais realiza o cálculo da depreciação de forma parcial. Os bens adquiridos após janeiro de 2010 sofrem depreciação, pois os mesmos já apresentam uma base monetária inicial confiável, não necessitando ser submetidos previamente ao procedimento de reavaliação ou redução a valor recuperável. Para os bens adquiridos nos exercícios anteriores a 2010, faz-se necessária a realização de ajustes dos valores históricos registrados para posterior aplicação dos procedimentos de depreciação representando assim um desafio para os administradores públicos.

Sendo assim, a pesquisa identifica que os entes públicos federais não realizaram os procedimentos da depreciação para todos os bens públicos, ou seja, atenderam de forma parcial ao estabelecido nas normas legais.

Isso demonstra que mesmo com os resultados já alcançados pelos órgãos públicos federais no processo de convergência atual, ainda é necessário intensificar os esforços para adoção das práticas contábeis de forma integral.

6. REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de Andrade. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BEUREN, Ilse Maria. **Como realizar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2008.

BRAGA, Hugo Rocha. Almeida, Marcelo Cavalcanti Almeida. **Mudanças contábeis na lei societária: Lei 11.638, de 28-12-2007**. 1ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Brasil. **Constituição Federal do Brasil**. 1988

Brasil. Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 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.presidencia.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm. Acesso em: 25/07/2012.

Brasil. Manual SIAFI, macrofunção 0203330. Descrição: reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na administração direta da união, suas autarquias e fundações. <https://gestaomanualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330>. Acesso em 15/08/2012.

Brasil. Portaria nº 184 de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração 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/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>. Acesso em: 15/08/2012.

Brasil. Resolução CFC nº 1.136 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC_11362008_NBC_T169_Depreciacao_Amortizacao_Exaustao.pdf. Acesso em: 15/08/2012.

Brasil. Resolução CFC nº 1.132 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1132.doc. Acesso em: 30/09/2012.

Brasil. Resolução CFC nº 1.128 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC11282008_NBC_T161Conceituacao_Objeto_Campo_Aplicacao.pdf. Acesso em 15/08/2012.

Brasil. Resolução CFC nº 1.136 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC11292008_NBC_T162_Patrimonio_Sistemas_Contabeis.pdf. Acesso em 15/08/2012.

CARVALHO, Deusvaldo. CECCATO, Márcio. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2000.

LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Normas Contábeis Internacionais – Uma visão para o futuro**. Disponível em <http://www.puc->

campinas.edu.br/centros/cea/sites/revista/conteudo/pdf/vol11_n1/Normas_Contabeis.pdf

MARION, José Carlos; Marion, Márcia Maria Costa. ***A importância da pesquisa no Ensino da Contabilidade.*** Disponível em <http://www.marion.pro.br/portal/>

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 31ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio de Igualdade.** 4ª. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 14ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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.

RESENDE, Maria Célia Carvalho de, BARROCA, Mariaalice Martins. **Diretrizes para normalização dos trabalhos acadêmicos apresentados na FACE/UFMG.** Belo Horizonte: FACE/UFMG, 2009.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: em enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

APÊNDICE

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

Carta de Apresentação

Prezado Senhor (a),

O intuito deste questionário é a coleta de dados junto a órgãos do Governo Federal para elaboração do trabalho de conclusão do curso de Especialização em Auditoria Externa da Universidade Federal de Minas Gerais.

A pesquisa aborda a evidenciação contábil através de uma análise das adaptações dos órgãos públicos federais às exigências do procedimento de depreciação preconizado pela Resolução CFC nº 1.136/2008 diante da realidade vivida na gestão patrimonial.

Sendo assim, solicitamos-lhe a gentileza de colaborar com a pesquisa em andamento, preenchendo o questionário em anexo. O questionário é composto por sete questões de múltipla escolha onde deve ser assinalada apenas uma resposta.

Vislumbramos que o atendimento desse pleito ocupará um curto prazo, provavelmente uns dez minutos, do seu tempo de trabalho.

Agradecemos a sua participação. Estamos à disposição para quaisquer dúvidas e/ou esclarecimentos.

Atenciosamente,

Renata Cristina Santos Câmara
Pós-graduanda

Osmar Teixeira de Abreu
Professor Orientador

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

Questionário

- 1) A Entidade efetua o cálculo da depreciação dos bens móveis?
() Sim.
() Não. Vá para a pergunta de número 5.
- 2) A depreciação é apurada mensalmente?
() Sim.
() Não.
- 3) Qual o método de depreciação é utilizado?
() Método linear ou método das quotas constantes.
() Método dos saldos decrescentes ou método das somas dos dígitos.
() Método das unidades produzidas.
()
- 4) A determinação da vida útil econômica de um ativo é definida com base:
() Capacidade de geração de benefícios futuros.
() Desgaste físico.
() Obsolescência tecnológica.
() Os limites legais ou contratuais.
() Todas.
- 5) A Entidade conhece a Resolução CFC 1.136/2008 que aborda assuntos sobre a depreciação, amortização e exaustão para o Setor Público?
() Sim.
() Não.
- 6) Quais medidas estão sendo adotadas para cumprimento das exigências do procedimento de depreciação preconizado pela Resolução CFC nº 1.136/2008?
() Fase de estudo da nova Resolução.
() Adaptação parcial da nova Resolução.
() Adaptação total da nova Resolução.
() Nenhuma tratativa realizada.
- 7) A Entidade acredita ser importante o procedimento da depreciação para o processo de transparência da informação patrimonial no setor público?
() Sim.
() Não.