



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE - FANESE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ALLAN DIONIZIO PEREIRA LIMA

**A OBRIGATORIEDADE DA DEPRECIAÇÃO PARA AS
ENTIDADES PÚBLICAS**

**Aracaju – SE
2013**

ALLAN DIONIZIO PEREIRA LIMA

**A OBRIGATORIEDADE DA DEPRECIAÇÃO PARA AS
ENTIDADES PÚBLICAS**

Artigo apresentado à Coordenação do
Curso Bacharelado em Ciências
Contábeis da Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe -
FANESE, como requisito parcial e
obrigatório para obtenção do Grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Cleaylton Ribeiro de
Medeiros Gonçalves

Coordenadora do Curso: Prof.^a Esp.
Luciana Matos dos Santos Figueiredo
Barreto

Aracaju – SE
2013

ALLAN DIONIZIO PEREIRA LIMA

**A OBRIGATORIEDADE DA DEPRECIÇÃO PARA AS
ENTIDADES PÚBLICAS**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado (a) com média: _____

Prof. Cleaylton Ribeiro de Medeiros Gonçalves
Orientador

Avaliador

Avaliador

Allan Dionizio Pereira Lima - Aluno

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2013.

RESUMO

Devido à implantação dos padrões internacionais, a Contabilidade Pública está passando por um importante momento de mudanças de foco e consequentemente das práticas contábeis. Nesse contexto, o Conselho Federal de Contabilidade CFC criou um conjunto de normas denominadas de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) a qual foi aprovada pela resolução do CFC nº 1.136/08. Dentre essas normas, destacamos a NBC T 16.9, que trata da Depreciação, que é a medida usada pela contabilidade, para quantificar a perda do valor decorrente do desgaste do imobilizado, seja por obsolescência, desgaste físico ou pela ação do tempo, ou seja, é a diminuição do ativo imobilizado pela utilização da bem. Tal medida para as entidades públicas eram facultativas pela Lei n.º 4.320/64, isso vem mudar com a edição da Resolução CFC n.º 1.136/08 que tem por intuito obrigar as instituições públicas, a partir do ano de 2012, a calcularem a depreciação. Através de pesquisas bibliográficas e documentais, o presente estudo tenta demonstrar de forma descritiva e de uma forma mais clara a implantação de um novo procedimento dentro da administração pública após a criação das NBCASPs, dando foco exclusivo para NBC-T 16.9, que trata sobre a depreciação. Após a adoção da NBC T 16.9 o Balanço Patrimonial e as Demonstrações de Resultado, que antes apresentavam um valor irreal, pois era considerado apenas o valor de entrada do bem, sem considerar o valor da perda do mesmo, sofrerá modificações importantes já que não demonstraram mais os valores de aquisição dos bens e sim os valores depreciados e seus resíduos, com isso, os resultados contábeis do próximo exercício sofrerão reduções significativas nas demonstrações de seus balanços.

Palavras-chave: Depreciação. CFC. Resolução n.º 1.136/08. NBC T 16.9.

SUMÁRIO

RESUMO

1 INTRODUÇÃO	06
1.1 Objetivo.....	07
1.2 Metodologia.....	07
2 CONCEITO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	07
2.1 Patrimônio Público.....	08
2.2 Bens Públicos	09
2.3 Responsabilidades Pela Gestão dos Bens Públicos.....	11
2.4 Competências e Responsabilidades Sobre o Bem Móvel	12
3 CONTABILIDADE PÚBLICA E PLANO DE CONTAS	14
3.1 Classificação Contábil	14
3.2 Vida Útil	15
4 CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE	16
4.1 Norma NCT-T 16.9 ..	16
4.2 Depreciação segundo a NBC-T 16.9 - Métodos E Consequências.....	18
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	21
REFERÊNCIAS	23

1 INTRODUÇÃO

A convergência da contabilidade das normas contábeis internacionais é uma necessidade imposta pela integração dos mercados e uma exigência de investidores e credores. A contabilidade governamental segue a mesma tendência, dada à necessidade de elevar a eficácia e efetividade no setor público. A contabilidade pública, além de cumprir os aspectos legais e formais, deve refletir a essência das transações governamentais e as decorrentes alterações no patrimônio público.

No Brasil, a convergência das práticas contábeis no setor público com as normas internacionais está sendo promovida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. Esse comitê tem como objetivo desenvolver ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às normas internacionais até 2012.

Nesse sentido, o CFC, em 2008, pôs em discussão que aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Um dos principais focos dessa normatização foi à padronização e a obrigatoriedade da demonstração dos cálculos de depreciação nos demonstrativos contábeis de todos os entes públicos.

Antes da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) o cálculo da depreciação para as entidades públicas era facultativo pela redação da lei 4.320/1964. Com as mudanças feitas pelas novas normas essa medida torna-se obrigatória de acordo com o conteúdo da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.9 (NBC T 16.9), sendo que inicialmente, para os entes públicos estatais a exigência era a partir do ano de 2012 para os órgãos do Governo Federal e 2013 para Estados e Municípios.

Devido a grande complexibilidade para o levantamento de todo o patrimônio, e da reavaliação dos mesmos, os entes públicos tem até o ano de 2014 para se adequarem as normas.

O presente estudo foi realizado com o objetivo de tentar demonstrar as diversas lacunas e dúvidas existentes nas leis e normas sobre o assunto buscando traduzir a linguagem jurídica complexa em uma linguagem mais clara e acadêmica.

Os resultados mostraram que a complexidade do assunto, que não está totalmente claro e nem de fácil acesso, pulverizada em normas, leis e complementos de leis. A leitura evidenciou-se que essa padronização modifica não somente os demonstrativos contábeis como também resgatam a obediência aos princípios contábeis, pois até então não era o foco das entidades públicas a mensuração real de seus ativos, onde o foco era apenas no orçamento público e na liquidação financeira.

1.1 Objetivo

O objetivo deste trabalho é demonstrar a implantação de um novo procedimento dentro da administração pública, que é a Depreciação e reavaliação dos bens móveis próprios, já que o mesmo não era obrigatório.

1.2 Metodologia

O presente trabalho, quanto aos objetivos, caracteriza-se como descritivo, pois relata uma experiência. Segundo Gil (2008, p. 42), a pesquisa descritiva tem como objetivo principal a descrição das características de determinadas populações ou fenômenos.

Quanto aos procedimentos, o trabalho foi conduzido por meio de pesquisas bibliográficas (livros, artigos, manuais e páginas da web) e documentais (legislação e relatórios) e tem uma abordagem qualitativa, assim definida por MINAYO (2006, p. 21):

[...] A pesquisa qualitativa responde a questões muito particulares. Ela se preocupa, nas ciências sociais, com um nível de realidade que não pode ser quantificado. Ou seja, ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que responde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos a operacionalização de variáveis.

2 CONCEITO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública, segundo o autor Alexandre de Moraes, pode ser definida objetivamente como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para assegurar os interesses coletivos e subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos qual a Lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

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

Neste sentido, para desenvolver sua atividade fim, a entidade pública necessita de recursos e meios para alcançar seus objetivos, tais como recursos humanos, legais e materiais. Esses recursos em sua maioria geram algum tipo de despesa para a entidade pública e é quando a contabilidade pública aparece, buscando organizar e padronizar as contas públicas, buscando melhor a forma de prestar contas de seus gastos a população e aos órgãos fiscalizadores.

2.1 Patrimônio Público

Como foi mencionada, para poder exercer sua atividade fim, a entidade pública necessita ser aparelhada, e desta forma intrinsecamente também deverá prestar conta deste custo, tanto da aquisição como de sua manutenção, a isso se chama de Controle Patrimonial da Gestão Pública.

Silva (2002,241) define o patrimônio público de forma mais abrangente,

O patrimônio do Estado, como matéria administrável, isto é, como objeto da gestão patrimonial desempenhada pelos órgãos da administração, são o conjunto de bens, valores, créditos e obrigações de conteúdo econômico e avaliável em moeda que a Fazenda Pública possui e utiliza na consecução de seus objetivos.

Ressalta-se que a Administração Pública, ao longo do tempo, esteve voltada sua atenção para os aspectos orçamentários e financeiros, priorizando pouco a questão de controle do patrimônio público.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), mais conhecida como LRF, os entes políticos perceberam a necessidade de se ter um maior controle sobre o patrimônio público.

Os sistemas de administração financeira, orçamentária, patrimonial e contábil utilizado pela União e pela maioria dos Estados já demonstram a sua preocupação com o patrimônio, exigindo dos órgãos um detalhamento maior do seu patrimônio.

A Lei da Ação Popular (Lei 4.717, de 29.6.65) define patrimônio público, em seu artigo 1º, parágrafo 1º, como o conjunto de bens e direitos de valor econômico, artístico, estético, histórico ou turístico, pertencentes aos entes da administração pública direta e indireta. Segundo a definição da lei, o que caracteriza o patrimônio público é o fato de pertencer ele a um ente público – a União, um Estado, um Município, uma autarquia ou uma empresa pública.

Acrescenta a Lei que "haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração".

2.2 Bens Públicos

Bens Públicos são todos aqueles que integram o patrimônio da Administração Pública direta e indireta.

"São públicos os bens de domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual fora pessoa a que pertencerem" (art. 93 do CC).

O artigo 99 do Código Civil utilizou o critério da destinação do bem para classificar os bens públicos. Sendo eles classificados da seguinte forma:

- Bens de uso comum: São aqueles destinados ao uso indistinto de toda a população. Ex: Mar, rio, rua, praça, estradas, parques (art. 99, I do CC). O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou oneroso, conforme for estabelecida por meio da lei da pessoa jurídica a qual o bem pertencer (art. 103 CC). Ex: Zona azul nas ruas e zoológico. O uso desses bens públicos é oneroso.

- Bens de uso especial: São aqueles destinados a uma finalidade específica. Ex: Bibliotecas, teatros, escolas, fóruns, quartel, museu, repartições públicas em geral (art. 99, II do CC).

- Bens dominicais: Não estão destinados nem a uma finalidade comum e nem a uma especial. "Constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal ou real, de cada uma dessas entidades" (art. 99, III do CC). Os bens dominicais representam o patrimônio disponível do Estado, pois não estão destinados e em razão disso o Estado figura como proprietário desses bens. Ex: Terras devolutas

O mesmo artigo define que, para fins de registros contábeis, os bens públicos são classificados da seguinte forma:

- Bens Móveis – que compreendem os mobiliários em geral, os utensílios, veículos, aeronaves, embarcações, equipamentos, materiais etc.

- Bens Imóveis – que correspondem aos terrenos e edificações (escolas, hospitais, sede do Poder Executivo e Legislativo), etc.

- Bens de Natureza Industrial – bens utilizados no funcionamento de estabelecimentos industriais

Segundo a Portaria n.º 448/02 da Secretária do Tesouro Nacional considera-se:

Material de Consumo: aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei n. 4.320/64, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada há dois anos;

Material Permanente, aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos.

Art. 3º - Na classificação da despesa serão adotados os seguintes parâmetros excludentes, tomados em conjunto, para a identificação do material permanente:

I - Durabilidade, quando o material em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos;

II - Fragilidade, cuja estrutura esteja sujeita a modificação, por ser quebradiço ou deformável, caracterizando-se pela irrecuperabilidade e/ou perda de sua identidade;

III - Perecibilidade, quando sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou que se deteriora ou perde sua característica normal de uso;

IV - Incorporabilidade, quando destinado à incorporação a outro bem, não podendo ser retirado sem prejuízo das características do principal; e

V - Transformabilidade, quando adquirido para fim de transformação.

Atualmente o documento legal hábil para a definição do detalhamento das despesas com materiais de consumo e de equipamentos e material permanente, bem como serviços de terceiros é a portaria n. 448 de 13 de setembro de 2002 da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

2.3 Responsabilidade pela gestão dos bens públicos

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – apresenta em seus artigos 44, 45 e 46, medidas destinadas à preservação do patrimônio público. Ela obriga a entidade pública a zelar pelos bens adquiridos, efetuando controle e lançamentos precisos, bem como a emissão de relatórios que comprovem a sua localização, responsabilidade de uso e posição financeira.

Além dos diversos mecanismos de controle exigidos por normas e decretos complementares à LRF, como o tombamento numérico, o registro da carga do bem, a assinatura no termo de responsabilidade, percebemos que o mais importante ou pelo menos o objetivo final é o Inventário Anual Físico Financeiro dos Bens Patrimoniais. (Brasil. Lei nº 4320/64).

NBC-T 16.9 Portanto, as execuções dos inventários anuais, além do objetivo da conferência dos saldos anteriores com os atuais, possibilitam a correção das eventuais irregularidades ocasionadas pelas aquisições equivocadas ou errôneas que devem ser ajustadas em sistema próprio e posteriormente informada a Contabilidade para os equivalentes registros nessa.

A partir deste ponto iremos focar no nosso objeto de estudo, que são os bens patrimoniais móveis, e para eles a Contabilidade Patrimonial, define que o levantamento geral dos bens móveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade, ou seja, Demonstrativo Contábil das Contas. (Brasil, Lei nº 4320/64).

Esse levantamento patrimonial deve ser realizado através da formação de Comissão Especial composto por três membros, onde estes ficam responsáveis pela contagem física, apuração e a emissão dos relatórios pertinentes à prestação de contas junto ao Tribunal de Contas da União.

É recomendável que a Comissão, confeccione, também, relações especiais, a serem firmadas pelos seus membros, pelo Coordenador e responsáveis patrimoniais, para servirem de documentos comprobatórios de carga patrimonial. Essas relações serão remetidas ao Tribunal de Contas da União ou equivalentes. (NASCIMENTO, 2002, p 50).

2.4 Competências e responsabilidades sobre o bem patrimonial móvel

Segundo a Lei nº 4320/64, compete ao Setor de Patrimônio:

- Efetuar a identificação patrimonial, através de plaquetas (metálicas ou adesivas altamente colantes), fixadas nos bens móveis de caráter permanente;
- Extrair, conferir e encaminhar relatórios aos órgãos de planejamento, gestão e controle, comunicando toda e qualquer alteração no sistema patrimonial para o correspondente registro contábil;
- Extrair, encaminhar e controlar os Termos de Responsabilidade dos bens móveis dos diversos centros de responsabilidade do órgão;
- Extrair e encaminhar Termos de Responsabilidades às unidades gestoras, sempre que necessário;

- Encaminhar às unidades de controle patrimonial os inventários de bens pertencentes ao órgão;
- Registrar as transferências de bens quando ocorrer mudança física dos mesmos ou quando houver alterações do responsável;
- Instruir processos de baixa dos bens móveis;
- Propor a doação e/ou alienação dos bens baixados por inservibilidade, bem como acompanhar a retirada desses bens, sempre observando as normas da entidade estatal a qual pertença.

Segundo a mesma Lei, conforme instrução normativa complementar emitida pelo órgão em questão fica o Setor de Patrimônio obrigado a prestar conta ao final de cada ano, de todos os bens adquiridos no ano corrente, emitindo relatório apropriado, classificado por conta contábil, com o saldo anterior, as entradas, saídas, reavaliações e depreciação, bem como o saldo atual, de cada conta e a totalização delas, além da emissão do inventário analítico anual.

Através do inventário pode-se confirmar a localização e atribuição da carga de cada material permanente, permitindo a atualização dos registros dos bens permanentes bem como o levantamento da situação dos equipamentos e materiais em uso, apurando a ocorrência de dano, extravio ou qualquer outra irregularidade.

Na Administração Pública o inventário é obrigatório, pois a legislação estabelece que o levantamento geral de bens, terá por base o inventário analítico de cada unidade gestora e os elementos da escrituração sintética da contabilidade (art. 96 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964).

3 CONTABILIDADE PÚBLICA E PLANO DE CONTAS

A Contabilidade Pública ter por objetivo informar e permitir a avaliação de uma entidade pública através de demonstrações contábeis e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade.

Assim, por conceito, a Contabilidade tem a finalidade simples e objetiva de registrar todos os fatos e atos da Instituição, de forma a demonstrar seus registros de forma transparente e adequada, para todos os interessados.

"Plano de Contas é o agrupamento ordenado de todas as contas que são utilizadas pela contabilidade dentro de determinada empresa". "É o conjunto de contas, previamente estabelecido pelo contador, que norteia os trabalhos contábeis de registro de fatos e atos inerentes à entidade, além de servir de parâmetro e nortear a elaboração das demonstrações contábeis." Carlos Marion (2001, pg. 36).

Assim sendo, o Plano de Contas tem os seguintes objetivos:

1. Estabelecer normas de conduta para o registro das operações da organização e, na sua montagem;
2. Atender às necessidades de informação da administração da Instituição;
3. Observar formato compatível com os princípios fundamentais de contabilidade e com a norma legal pertinente de elaboração do balanço patrimonial e das demais demonstrações contábeis.
4. Adaptar-se tanto quanto possível às exigências dos agentes externos de fiscalização pública.

3.1 Classificação Contábil

O Balanço e/ou Balancete Patrimonial são o conjunto de relatórios contábeis que são elaborados em uma determinada data com a finalidade de demonstrar a posição patrimonial e financeira da Instituição, estruturados de forma que permitam a sua análise e avaliação quantitativa e qualitativa.

Conceitualmente discrimina-se o Balanço e o Balancete pelo momento em que são realizados, sendo os Balanços no final do exercício, e o Balancete em qualquer mês do decorrer do exercício (Resolução CFC nº 685/90 – NBC T 2.7).

Os Balanços e Balancetes devem obedecer à mesma estrutura de apresentação dos agrupamentos contábeis do Plano de Contas.

3.2 Vida Útil

Vida útil de um bem é o espaço de tempo entre a entrada, em serviço desse bem e o posterior abate para desmantelamento e reciclagem.

“Intervalo de tempo, que sob determinadas condições, começa num dado instante, regularmente entrada ao serviço ou função e termina quando a taxa de avarias se torna inaceitável ou quando o bem é considerado irreparável no contexto operacional, técnico ou econômico.” (NP EN 13306, 2007).

Até pouco tempo o conceito de vida útil de um bem patrimonial em uma entidade pública não existia, levava-se em conta apenas a conservação do bem, que servia para comprovação de bom uso durante os inventários e para efetuar entrada na contabilidade de valores de bens patrimonial não orçamentário, que por algum motivo não possuíam valores de referência, desta forma as entidades eram obrigados a utilizar o critério da conservação para definir um valor de entrada em sua contabilidade. Porém, com a entrada em vigor da NORMA NBC-T 16.9 do Conselho Federal de Contabilidade esse critério ganhou enorme significado, passando a exercer alterações consideráveis nos RMB's das entidades públicas uma vez que o cálculo da depreciação, exigido nesta norma, baseia-se diretamente na vida útil do bem patrimonial.

4 CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC foi criado no Brasil através do Decreto-lei 9.295/46, com a determinação de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão da contabilidade no Brasil. A ele atribui-se desde 1983, a função de organizar uma doutrina oficial para a contábil brasileira, cujo conjunto de regras e conceitos denomina-se de Normas Brasileiras de Contabilidade, sendo essas normas aprovadas periodicamente por resoluções.

Com a Resolução 1055/05 criou-se o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que tem como principal atribuição o objetivo de buscar a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), seguindo orientação técnica do Grupo 11 da IFAC, aprovou em novembro de 2008 as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Estas são em número de dez, que têm por objetivo fortalecer a contabilidade pública, dando maior ênfase ao patrimônio. Dentre essas normas há uma que trata da depreciação dos bens permanentes dos entes públicos, fato que não é habitualmente praticado no Brasil até então, devido a não obrigatoriedade.

A STN publicou a Portaria nº 467/2009, na qual orienta o lançamento da depreciação de forma facultativa pelos órgãos públicos a partir de 2010, obrigatória pela União em 2011, para os estados e Distrito Federal em 2012 e para os municípios em 2013.

4.1 Norma NBC-T 16.9

Dentre as novas NBCASP, aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, há uma que trata sobre a depreciação dos bens públicos (NBCT 16.9), ou seja, o desgaste físico ou a obsolescência daqueles bens que auxiliam nas atividades da organização. A norma define depreciação como "a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência".

A norma estabelece a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público e que tal reconhecimento deve ocorrer até que o valor contábil do ativo iguale-se ao seu valor residual. O valor depreciado, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas variações patrimoniais do exercício durante a vida útil econômica do bem. Os bens patrimoniais, devido ao uso e pelo desgaste natural ao longo do tempo, sofrem desvalorização de seu valor original, a qual se denomina "depreciação".

Conforme a legislação, depreciação é a diminuição do valor dos bens tangíveis ou intangíveis, por desgastes, perda de utilidade por uso, ações da natureza ou obsolescência.

Para Nascimento (2007, p. 70) a depreciação dos bens do ativo imobilizado é definida como "a diminuição parcelada do valor dos elementos ali classificáveis, resultante do desgaste pelo uso, da ação da natureza ou de obsolescência normal". Assim, as causas que podem provocar a depreciação podem ser: o desgaste pelo uso, quando os bens perdem a capacidade de produção; a ação do tempo, quando, por exemplo, sofrem desgaste devido à exposição ao sol, à chuva e outras intempéries; ou obsolescência, verificada quando há evolução tecnológica tornando o ativo substituível por um que melhor atenda as necessidades de seu proprietário.

Nascimento (2007, p. 70) esclarece que o tempo de vida útil de um bem, que será levado em consideração quando da definição do método e do cálculo de depreciação, é determinado em função do prazo durante o qual é possível a sua utilização econômica e a geração de rendimentos para o seu proprietário. A contabilização da depreciação objetiva a correta mensuração do ativo, trazendo transparência à informação contábil, mas visa, também, a preservação do capital de seu proprietário. Isso porque a contabilização da depreciação gera uma diminuição da situação patrimonial líquida, levando a uma redução do resultado e fazendo com que as futuras destinações do lucro ou superávit não levem em consideração a parcela depreciada que permanecerá integrada ao patrimônio. É esse valor que será mantido no patrimônio da empresa ou entidade e deverá ser utilizado futuramente para a reposição do próprio ativo depreciado quando ocorrer o seu desgaste total ou obsolescência.

4.2 Depreciação segundo a NBC-T 16.9 - Métodos e Consequências

A depreciação é a medida usada, pela contabilidade, para quantificar o desgaste do imobilizado, isto é, é o registro da diminuição do valor do ativo imobilizado pelo obsoleto, desgaste físico ou em função das inovações tecnológicas. (SANTOS et al, 2007). A depreciação não pode ser prevista de forma exata, pois nenhum de seus métodos de alocação é perfeito todos eles possuem determinadas vantagens e desvantagens em relação aos demais.

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

- Método das Quotas Variáveis

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

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

- Método das Quotas Constantes

Método das quotas constantes ou alocação em linha reta segue a premissa que a depreciação acontece em função do tempo e que a eficiência dos bens é constante durante os anos. A razão pelo uso deste método se deve a simplicidade e facilidade de compreensão.

- Método da Soma dos Dígitos dos Anos

Também conhecido como método das quotas decrescente. Neste método a depreciação é obtida através do valor a ser depreciado por uma fração em que o denominador é a soma dos algarismos e o denominador é "n" para o primeiro ano, "n-1" para o segundo anos, "n-2" para o terceiro ano e assim por diante, sendo "n" o

numero de anos de vida útil do bem. Desta forma se estima que quanto mais novo o bem maior seja sua perda.

- Método das Quotas Crescentes

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

Conforme orientação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os métodos de depreciação devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e devem ser aplicados uniformemente. Quanto ao método, deverá ser utilizado o das quotas constantes, obrigatoriamente referido nas notas explicativas. Já em relação ao cálculo da depreciação, esse deverá seguir o sistema de controle patrimonial de cada órgão, seguindo as orientações da STN.

Alguns autores defendem a não apuração da depreciação nas entidades públicas, pois esta é um método no qual se espera recuperar o investimento no bem com a venda do produto ou serviço prestado o que nas entidades públicas não ocorre, visto que a utilização do bem ou a prestação de serviço é gratuita a sociedade, não havendo desta forma a reposição do investimento.

Outra justificativa para a não adoção desta técnica contábil é quanto aos métodos de depreciação que são, geralmente, arbitrários não encontram sustentação em estudos técnicos aplicáveis em cada caso (NASCIMENTO, 2010). No entanto, com a obrigatoriedade exigida através do Novo Modelo de Contabilidade.

Aplicado ao Setor Público, a partir de 2012 as entidades, da esfera estadual, terão que se adaptar ao reconhecimento do valor do ativo permanente desgastado pela obsolescência ou pelo desgaste físico.

A NBC T 16.9 estabelece as situações em que não há necessidade de depreciar certos tipos de bens, como a seguir:

Bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;

Bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente de vida útil indeterminada;

Animais que se destinam à exposição e à preservação;

Terrenos rurais e urbanos.

A NBC T 16.9 define valor residual do bem depreciable como "o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo ao fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação".

Segundo a NBC T 16.9, ao se estimar a vida útil econômica de um ativo, deve-se considerar 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. A definição da vida útil econômica se dará com base em parâmetros e índices admitidos em norma específica ou laudo técnico.

Finalmente, a NBC T 16.9 estabelece que as demonstrações contábeis devam divulgar, em nota explicativa, para cada classe de imobilizado, o método de cálculo de depreciação utilizado, a vida útil econômica estimada dos bens e a taxa de depreciação utilizada; o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período, bem como as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público à luz da teoria da contabilidade, da legislação brasileira.

Da análise exposta acima, conclui-se que a legislação brasileira, notadamente a Lei 4.320/1964, que estabelece as normas gerais de contabilidade pública, não prevê a obrigatoriedade do cálculo da depreciação para os ativos em poder dos órgãos da administração direta, somente para entidades da administração indireta.

Podemos concluir que a norma editada pelo CFC tem como objetivo, harmonizar os fundamentos da Teoria Contábil, no que concerne aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público.

A norma prevê a obrigatoriedade do registro da depreciação para os bens públicos móveis e imóveis, o que trará benefícios para a contabilidade pública no Brasil, tais como a melhor evidenciação do patrimônio público.

Há bem pouco tempo, encontrávamos nos registros patrimoniais – e ainda encontramos – por exemplo, veículos adquiridos há seis anos, mantendo o seu valor original de aquisição, o que acaba gerando uma informação fictícia, já que o valor está além do que o valor atual do bem.

Prazos e cronogramas têm sido estabelecidos para a adequação dos valores contábeis dos bens. No entanto, para muitas Instituições, devido a dificuldades de inventariar seus bens para depois aplicar os cálculos correspondentes, por seus sistemas informatizados ainda não estarem preparados para esse tipo de cálculo, e até por falta de orientação necessária, ainda não conseguiram completar o trabalho e algumas Instituições nem iniciaram esse processo.

Os resultados mostraram que a complexidade do assunto, que não está totalmente claro e nem de fácil acesso, pulverizada em normas, leis e complementos de leis. A leitura evidenciou-se que essa padronização modifica não somente os demonstrativos contábeis como também resgatam a obediência aos princípios, pois

não era o foco das entidades públicas a mensuração real de seus ativos, onde o foco era apenas no orçamento público e na liquidação financeira.

Como a maioria das entidades públicas ainda continua sem efetuar a depreciação torna-se difícil efetuar uma avaliação comparativa nos resultados dos exercícios após a aplicação das novas regras, uma vez que ainda não existem dados suficientes para essa avaliação. Devido a todas as dificuldades levantadas e pela própria falta da total aplicabilidade da norma, esse trabalho sugere que novos estudos sejam feitos avaliando esses dados e determinando a eficácia e eficiência desses novos procedimentos.

REFERÊNCIAS

_____. Lei nº 4.717 de 29 de junho de 1965. Regula a Ação Popular. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4717.htm>. Acesso em: 10 de jul. 2012.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2001** (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2004-2006/.../LEI-1177-06.html>. Acesso em: 10 out. 2010.

BRASIL. **Lei n. 4320/64**, Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.136/08. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <www.cfc.org.br>.

Gil, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paul: Atlas, 2008.

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

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 24 ed. São Paulo: Malheiros 1999.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**. 17 ed. Petrópolis: Vozes, 2008.

NASCIMENTO, Eunice Maria; EL SAYED, Kassem Mohamed. **Administração de Conflitos**. In _____ volume V - Gestão do Capital Humano, Coleção Gestão Empresarial - FAE Business School, Curitiba, Editora Gazeta do Povo, 2002, Cap. 4, p.47-56. Disponível no sítio http://www.fae.edu/publicacoes/colecao_gestao.asp (visualizado em 28/05/2005).

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A reforma da contabilidade Governamental Brasileira**: A necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Brasília: ESAF, 2007. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>.

Portaria nº 448, de 13 de setembro de 2002. Divulga o detalhamento das naturezas de despesas 339030, 339036, 339039 e 449052.

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

SILVA, Ernesto J. **Contabilidade Geral para Administradores e Secretários Executivos**. Guarapuava: Faculdade Campo Real, 2002.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.