



Revista Contemporânea de Contabilidade

ISSN: 1807-1821

senssliin@gmail.com

Universidade Federal de Santa Catarina  
Brasil

Castro Viana, Clilson; Macedo Velloso dos Santos Tamer, Carla; de Carvalho Francisco Soares, Luiz Augusto; de Sales Lima, Mariomar

Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior

Revista Contemporânea de Contabilidade, vol. 10, núm. 20, mayo-agosto, 2013, pp. 113-138  
Universidade Federal de Santa Catarina  
Florianópolis, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76228118007>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica  
Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal  
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

---

**Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis:  
um estudo em uma instituição pública de ensino superior**

*Deployment of depreciation in the public sector and accounting procedures: a study at a  
public higher education institution*

---

**Clilson Castro Viana**

Mestrando em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal do Amazonas  
Endereço: Av. General Rodrigo Octávio Jordão Ramos, nº 6.200 – Bloco 07 – Campus  
Universitário, Bairro Coroado I  
CEP: 69077-000 – Manaus/AM – Brasil  
E-mail: [clilson.castro@gmail.com](mailto:clilson.castro@gmail.com)  
Telefone: (92) 9117-6003

**Carla Macedo Velloso dos Santos Tamer**

Mestranda em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal do Amazonas  
Endereço: Av. General Rodrigo Octávio Jordão Ramos, nº 6.200 – Bloco 07 – Campus  
Universitário, Bairro Coroado I  
CEP: 69077-000 – Manaus/AM – Brasil  
E-mail: [pitalex@gmail.com](mailto:pitalex@gmail.com)  
Telefone: (92) 3305-4538

**Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares**

Doutorando em Administração pela UFMG/CEPEAD  
Endereço: Rua João Alfredo, nº 457, Bairro São Geraldo  
CEP: 69053-270 – Manaus/AM – Brasil  
E-mail: [las10@uol.com.br](mailto:las10@uol.com.br)  
Telefone: (92) 9987-6900

**Mariomar de Sales Lima**

Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal do Rio de Janeiro  
Professora do Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria da Universidade  
Federal do Amazonas  
Endereço: Av. General Rodrigo Octávio Jordão Ramos, nº 6.200 – Bloco 07 – Campus  
Universitário, Bairro Coroado I  
CEP: 69077-000 – Manaus/AM – Brasil  
E-mail: [msl@ufam.edu.br](mailto:msl@ufam.edu.br)  
Telefone: (92) 3305-4530

Artigo recebido em 02/02/2013. Revisado por pares em 16/03/2013. Reformulado em  
21/05/2013. Recomendado para publicação em 26/06/2013 por Sandra Rolim Ensslin (Editora  
Científica). Publicado em 09/08/2013.

## RESUMO

Este estudo objetivou investigar as medidas precedentes à implantação da depreciação em uma Instituição Federal de Ensino Superior, com vistas a explicitar os possíveis entraves com relação à aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público, vigentes para os bens móveis, e seus benefícios para a tomada de decisões sob a ótica dos gestores. Como resultado, constatou-se que a instituição necessita de controle mais aprofundado do imobilizado no que tange aos procedimentos de depreciação e ao teste de recuperabilidade; e que os gestores entendem que maiores detalhes nos conteúdos de relatórios mensais proporcionarão benefícios na programação de compras, bem como percebem a necessidade de capacitação para melhor uso desses relatórios.

**Palavras-chave:** Implantação. Depreciação. Setor Público. Procedimentos Contábeis.

## Abstract

This study aimed at investigating the preceding measures to the implementation of depreciation in a higher education federal institution, in order to explain the possible obstacles concerning the application of the *Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público* (Brazilian Standards of Technical Accountancy Applied to the Public Sector) which are in force for the movable property, as well as its benefits for the decision-making under managers' perspective. As a result, it was found that the institution needs a deeper control of the fixed asset in relation to the depreciation procedures and the impairment test. Moreover, the managers understand that further details on the monthly reports' content will provide benefits on the purchase planning. Thus, managers realize that there is a need for training, in order to better use such reports.

**Keywords:** Implementation. Depreciation. Public Sector. Accounting Procedures.

## 1 Introdução

A contabilidade pública no Brasil passava por uma desatualização causada pela inexistência de diretrizes técnicas acerca do cumprimento de procedimentos contábeis, dispostos na Lei nº 4.320/64, como é o caso da depreciação (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012). Entretanto, a partir de 2010 a contabilização da depreciação na esfera dos órgãos federais passou a ser uma exigência, pautada, inicialmente, pela Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº 184 de 25/08/2008, editada pelo Ministério da Fazenda, pela NBC T SP nº 16.9, e pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1136/08. De tal modo, os novos registros contábeis, de acordo com Santos e Almeida (2012), propiciarão primazia da essência econômica e maior transparência com os recursos públicos.

É oportuno mencionar, no entanto, que a lacuna nas legislações anteriores às NBC T SP foi estudada por Lima, Santana e Guedes (2009) ao compararem as mudanças trazidas pelas NBC T SP em contraposição às Leis nº 4.230/64 e 101/2000, quanto aos critérios da teoria contábil de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação. Eles concluíram que esses

critérios estão mais adequados e contributivos aos aspectos patrimoniais nas novas normas aplicadas ao setor público, nas quais se inclui o objeto do estudo desta pesquisa.

As NBC T SP, notadamente aquelas que se referem à depreciação, amortização e exaustão, são fundamentais por trazerem uma nova visão da contabilidade: a patrimonial. Para tanto, elas regem procedimentos antes obscuros na área pública, tais como *impairment*, avaliação de ativos, reavaliação e mensuração confiável, além de vida útil, valor residual e métodos. Assim, a contabilização e o controle dessas variáveis permitirão a correta evidenciação do patrimônio e seu controle, conforme os Princípios de Contabilidade, a legislação e os demais cânones da teoria contábil, promovendo a confiança e segurança dos registros (TORRES JUNIOR; SILVA, 2003).

Silva (2011) ensina que por anos foi excluído das preocupações das instituições públicas o acompanhamento pleno da composição patrimonial. Sem isso, estreita-se o espaço do eficiente registro de depreciação e apuração de custos dos serviços. É nesse contexto que os benefícios advindos com o emprego da depreciação podem ser salutares e profundos para a contabilidade e administração pública. Para Silva *et al.* (2011), garantir a melhor evidenciação da gestão patrimonial eficiente, reforçar a ciência contábil como instrumento de controle e transparência, e a responsabilização pela apresentação dos demonstrativos são somente algumas contribuições que podem ser citadas.

Salienta-se que a depreciação no setor público contextualiza-se com o resgate do foco patrimonial, coração da teoria contábil, na contabilidade pública. Para Alves e Roncalio (2012), embora a abordagem patrimonial – foco da teoria contábil – tenha presença na lei maior da contabilidade pública, a Lei Federal nº 4320/64, na prática, as contabilizações estavam em desarmonia com a teoria contábil. Dessa maneira, o centro da abordagem era orçamentária, não normalizando com profundidade o foco nos bens e direitos, fato que generalizava o regime misto (de caixa e de competência) para todos os eventos contábeis (SOTHE; SCARPIN, 2011).

Nesse sentido, Alves e Roncalio (2012), citando a Portaria STN nº 828/2011, advertem que os processos de concretização da depreciação devem atender aos prazos desse normativo, de modo a implantar integralmente os procedimentos contábeis patrimoniais até o final do exercício de 2014. No entanto, envolvem-se à depreciação instrumentos contábeis patrimoniais, como o controle e as fases da teoria contábil: reconhecimento, mensuração e avaliação, e os benefícios para a administração que todas essas variáveis podem assumir na gestão do patrimônio.

Diante disso, o objetivo geral deste estudo foi investigar as medidas precedentes à implantação da depreciação em uma Instituição Federal de Ensino Superior, com vistas a explicitar os possíveis entraves, bem como os seus benefícios para a tomada de decisões sob a ótica dos gestores. Visa-se, em termos específicos, 1) levantar o estado atual e as perspectivas do processo contábil e controle patrimonial de registros dos bens móveis na instituição, quanto aos registros de depreciação; e 2) averiguar os possíveis entraves e benefícios resultantes da adoção da citada prática para tomada de decisões, sob a ótica dos gestores, a partir da simulação de dados da instituição.

Sobre as questões que afetem os procedimentos contábeis mencionados, a NBC T SP 16.9 lista como um aspecto importante a observação de circunstâncias que possam influenciar os registros de depreciação, amortização e exaustão. Todavia, muitas dessas variáveis dependem do estudo em uma organização para a compreensão da dimensão de influência.

Assim, considerando-se que ainda não há pesquisas que busquem atestar os benefícios comungados pela implantação dos procedimentos mencionados ou das preocupações dos que planejam, executam e examinam os fatos na administração pública, espera-se que este estudo traga contribuições adicionais, tanto em termos práticos quanto teóricos.

Para o alcance do objetivo e das contribuições esperadas, o trabalho estrutura-se na forma de seis seções, incluindo esta primeira, de caráter introdutório. Na seção seguinte, serão apresentadas as referências teóricas necessárias ao embasamento do estudo. Na terceira seção, será exposta a metodologia utilizada. Na quarta seção, serão expostos os resultados da pesquisa, e na quinta, as considerações finais, seguidas das referências.

## **2 Revisão de Literatura**

Esta seção contém os aportes teóricos que auxiliam na compreensão do estudo, no qual se discutem assuntos como a abordagem dos bens imobilizados, o controle contábil e patrimonial dos bens imobilizados, os critérios de reconhecimento, mensuração, atualização e evidenciação dos bens patrimoniais, o processo de depreciação no setor público e, por fim, as implicações e reflexos da adoção das NBC T SP nº 16.9 e nº 16.10.

### ***2.1 Abordagem dos bens imobilizados: da teoria contábil às NBC T SP***

O direcionamento e adequação mais profunda da contabilidade governamental para um maior destaque no patrimônio contábil vieram com a iniciativa e participação do CFC, o qual, segundo Lima, Santana e Guedes (2009), iniciou com a publicação pelo Conselho, em 2008, das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas direcionadas ao setor público (NBC T SP nº 16), nos moldes das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (divulgadas pelo *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*). O objetivo principal das respectivas normas é aprimorar o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de atos e fatos administrativos alinhados à Teoria da Contabilidade.

Igualmente, nesse processo de harmonização entre orientações internacionais e procedimentos já adotados na área empresarial, as principais NBC T SP, no contexto deste trabalho, foram citadas por Lima, Santana e Guedes (2009), a saber: NBC T SP nº 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão – e NBC T SP nº 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Por sua vez, a NBC T SP nº 16.9, aprovada por meio da Resolução nº 1136/2008, visa a padronização de orientação sobre critérios para a aplicação da depreciação, amortização ou exaustão no setor público. Juntamente com a NBC T SP nº 16.10, formam uma coalização sobre os aspectos de mensuração e avaliação dos bens patrimoniais, na medida em que, segundo Alves e Roncalio (2012), conceitos como amortização, depreciação, exaustão, valor bruto contábil, valor depreciável, amortizável e exaurível, valor líquido contábil, valor residual, vida útil econômica, reavaliação e *impairment* são apresentados como variáveis fundamentais no processo de concretização.

A aplicação desses instrumentos recai sobre os bens móveis, imóveis e intangíveis. Os primeiros são, para Schmidt e Santos (2011), bens corpóreos que devem possuir matéria física

e serem destinados à manutenção da entidade e não fixos; nessas condições, são classificados na contabilidade como imobilizados.

## ***2.2 O controle contábil e patrimonial dos bens imobilizados e os critérios de reconhecimento, mensuração, atualização e evidenciação dos bens patrimoniais***

O controle contábil e patrimonial, no entender de Torres Júnior e Silva (2003) presume que para a instituição garantir um bom processo decisório, deve fazer jus a um eficaz sistema de controle dos bens imobilizados. A decisão, destarte, é aquele momento em que o gestor precisará para comprar, ao trocar, ao manter ou ao se desfazer de um bem móvel ou intangível, com base em relatórios e demonstrativos contábeis.

Os dados dos procedimentos citados anteriormente são prévios, já que a depreciação, amortização e exaustão são registros de atualizações de valores contábeis de ativos, os quais já devem estar corretamente reconhecidos e mensurados pela área patrimonial e contábil do órgão. Silva *et al.* (2011), em seus estudos sobre a depreciação aplicada a uma unidade gestora das Forças Armadas, reforçam esses vários procedimentos que devem ser considerados previamente ao instrumento de depreciação, em sintonia com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), de acordo com Brasil (2011), quais sejam:

- a) Contabilização da redução do valor recuperável;
- b) Contabilização da reavaliação;
- c) Determinação de vida útil e de valor residual;
- d) Teste de recuperabilidade;
- e) Definição dos ativos de corte (aqueles que sofrerão todos os procedimentos).

Percebe-se a abrangência de itens que representam ajustes de valores dos bens. E partindo do princípio que nos relatórios e inventários deve haver detalhes das quantidades e valores de saldo individuais de cada bem, infere-se que os ajustes deverão compor as referidas planilhas, quanto à redução do valor recuperável, reavaliação e posteriores cálculos e montantes de depreciação, amortização e exaustão.

O estudo dos pesquisadores supracitados preceitua, no entanto, que manter controle rigoroso das datas e dos valores de aquisição dos bens móveis é decisivo, visto que somente será possível apropriar a depreciação dos bens móveis tendo como base esses dois parâmetros. Como destacam Quintana *et al.* (2011), os controles individuais desses bens permitirão ajustes dos saldos físicos com os escriturados, o levantamento da situação dos mesmos e a constatação da necessidade de manutenção ou reparo, onde os relatórios de inventários têm função de controle e resguardo.

Torres Júnior e Silva (2003) garantem que o benefício dos registros individuais é importante para prover a administração com informações relevantes para efeito de política de capitalização e substituição de bens e, até mesmo, de contratação de seguros.

Relativo aos critérios de reconhecimento, mensuração, atualização e evidenciação dos bens patrimoniais, Meneses e Peter (2012) tecem que a primeira fase do processo contábil é o reconhecimento, que implica em classificar um evento diante do patrimônio (se ativo, passivo, despesa ou receita); a segunda parte é a mensuração, na qual se atribui um valor ao patrimônio. A demonstração em relatórios, notas e demonstrações aos usuários corresponde à evidenciação.



O processo de reconhecimento contábil dos bens imobilizados advém do reconhecimento de despesas com materiais permanentes ou despesas de capitais. Segundo Torres Junior e Silva (2003), material permanente é todo artigo, equipamento ou conjunto operacional ou administrativo, com durabilidade prevista acima de dois anos, que, em detrimento de seu uso, mantém sua identidade física e não se incorpora a outro bem.

Nesse contexto, um ativo é reconhecido no patrimônio público quando for provável que benefícios futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis (BRASIL, 2011).

De acordo com Santos e Almeida (2012), ainda nesse rol de mudanças da contabilidade pública, destacam-se, também, os procedimentos de mensuração e avaliação de componentes patrimoniais que deverão ser utilizados pela contabilidade pública, entre eles o valor justo e o valor recuperável. Silva (2011) conceitua mensuração como constatação do valor monetário e avaliação como sendo a atribuição do valor monetário aos itens do patrimônio, em decorrência do consenso entre as partes.

A mensuração e avaliação, atualmente, tem no valor justo e no valor recuperável duas importantes condicionantes da depreciação, amortização e exaustão, respectivamente: a reavaliação e a redução ao valor recuperável ou *impairment*.

Já a reavaliação, segundo Passos (2012), implica em aplicar valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esses valores superarem os valores líquidos registrados na contabilidade. Quanto à definição do *impairment* para Carvalho, Costa e Oliveira (2010), é a verificação dos ativos (se estão ou não contabilizados por um valor maior do que eles podem ser recuperados no uso ou na venda). Havendo constatação positiva, o ativo deverá perder esse excesso, para que o valor do ativo seja novamente mensurado e avaliado por um valor justo.

Diante das teorias contábeis narradas, percebe-se que os ativos da organização devem ser inicialmente reconhecidos como tal, tanto nos aspectos patrimoniais quanto contábeis. Em seguida, devem ser mensurados, sendo quantificados e valorizados com base confiável. Por último, serão avaliados por teste de recuperabilidade, ocasião em que se apresentam aumentos por reavaliação ou perdas por testes de valor recuperável ou depreciação – foco principal deste trabalho.

Sobre os bens que devem fazer parte de todos esses processos, Carvalho, Costa e Oliveira (2010) afirmam que, embora a NBC T SP nº 16.10 esteja em vigência no país desde 2008, todos os ativos públicos anteriores a essa data precisam ser reconhecidos, mensurados e depreciados.

### **2.3 O processo de depreciação no setor público**

O MCASP (2011) define depreciação como uma alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil. Do mesmo modo, Silva (2011) entende como uma apropriação de um desgaste em função do uso durante o tempo de vida útil, em uma aceção de consumo do bem ao longo do tempo, no qual o valor dos bens tangíveis deve ser reduzido pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência (NBC T SP nº 16.9).

O valor depreciável que a norma conceitua como valor original de um ativo, deduzido do seu valor residual, deve ser alocado ao longo do tempo de utilidade ao serviço público. Por essa razão, elementar é o conhecimento entre taxas de depreciação e vida útil. De tal modo, o

governo brasileiro estabeleceu as taxas anuais de depreciação, as quais conforme Schmidt e Santos (2011) foram fixadas pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em relação à vida útil do bem.

No setor público, a STN padronizou, por meio do Manual do SIAFI, Macrofunção 020300 (2012), os valores residual e de vida útil. Contudo, a entidade pode definir taxas inferiores por meio de diretrizes técnicas ou taxas superiores, por intermédio de laudos de especialistas, tal como Santos e Almeida (2012) ponderam, que não possuem utilização de regras, como, por exemplo, percentuais predefinidos ou montantes preestabelecidos, havendo necessidade de laudos técnicos sobre a vida útil do bem.

A Macrofunção citada anteriormente prescreve que o administrador deverá iniciar 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 serem submetidos previamente ao procedimento de teste de recuperabilidade.

O MCASP (2011) argumenta que, para os períodos anteriores ao exercício atual, quando não era realizada a devida depreciação, nem ajustadas as valorizações e desvalorizações ocorridas no valor dos bens, o que for registrado em razão dessas operações deverá ser contabilizado como ajustes de exercícios anteriores. Esse fato demonstra respeito ao princípio da Competência.

Outros elementos são importantes. Fragoso *et al.* (2010) analisando o cenário atual da contabilidade pública no Brasil na esfera da harmonização e convergência aos teores das NBC T SP e ao contexto das teorias internacionais da contabilidade, explanaram como resultados os principais itens que integram a depreciação nas referidas normas, os quais serão detalhados no quadro abaixo:

**Quadro 1 – Elementos da avaliação por depreciação, amortização e exaustão**

<b>Elementos NBC T SP n.º 16.9 e 16.10</b>	<b>Detalhes</b>
Conceito de valor depreciável	Valor original de um ativo deduzido do seu valor residual.
Conceito de valor residual	Montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.
Conceito de vida útil econômica por laudo técnico	Período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.
Orientação da revisão periódica do valor residual e vida útil	Pelo menos, no final de cada exercício.
Reconhecimento da depreciação, amortização e exaustão	Inicia-se quando um bem entra em condições de uso, encerrando quando o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.
Fatores da vida útil do ativo	Benefícios futuros, desgaste físico, obsolescência tecnológica, limites legais e contratuais.
Métodos de apuração	Uniformes e compatíveis com a vida útil
Divulgação em notas explicativas	Métodos, vida útil, taxas, valor contábil bruto, depreciações, amortizações e exaustões acumuladas no início e no fim do período, e mudanças.

Fonte: Adaptado de Fragoso *et al.* (2010) e das NBC T SP n.º 16.9 e n.º 16.10.



Fragoso *et al.* (2010) também anotam que aqueles bens que se tornam obsoletos ou temporariamente inativos continuam depreciando ou amortizando, e para os bens, quando reavaliados, o cálculo da depreciação, amortização ou exaustão tomará a base do novo valor.

Ainda nesse sentido, o Manual de Contabilidade do Setor Público (2011) menciona que para a implantação de todos esses instrumentos, especialmente no que concerne à depreciação, é preciso realizar uma verificação no inventário para detectar o que deve ser baixado, e para análise do valor contábil. Essa fase é essencial para determinar, de fato, a existência dos bens que já foram contabilizados, ou os que por algum engano deixaram de ser.

Corroborando essas variáveis, Arruda (2009), identificando as mudanças trazidas pelas NBC T SP, listou que a NBC T SP nº 16.9 determina aspectos que devem ser considerados no processo de critérios e procedimentos: a obrigatoriedade do 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. Logo, esses aspectos são aqueles relacionados com o controle contábil e patrimonial, a mensuração e avaliação, além dos métodos. Cabe lembrar que deve ser dada importância às influências sobre os registros que abarcam todos os fatores, os quais podem afetar positivamente ou negativamente essas operações contábeis.

Esses métodos para depreciação, amortização e exaustão, tal como teceram Silva *et al.* (2011), são os mesmos, tanto para o setor público quanto para o setor privado, sendo que a NBC T SP sugere a utilização de uma das três metodologias de cálculo: das quotas constantes, da soma dos dígitos e o das unidades produzidas, não descartando a utilização de outros métodos. O mais conhecido é o método linear, ou quotas constantes, que, para Carvalho, Lima e Ferreira (2012), estabelece parcelas fixas que reduzirão sistematicamente o valor do ativo em cada período, partindo da divisão do valor depreciável pelo tempo de vida útil do ativo.

Em resumo, os procedimentos contábeis ligados aos instrumentos a serem pesquisados são importantes porque ratificam a teoria contábil aplicada, que não mais será distanciada no setor público dos meandros internacionais, e que trará reflexos aos usuários brasileiros ou estrangeiros.

#### ***2.4 Implicações e reflexos da adoção das nbc t sp nº 16.9 e nº 16.10***

Estudiosos do enfoque patrimonial da nova contabilidade pública indicaram efeitos esperados com as temáticas de controle contábil-patrimonial e da depreciação. Esses reflexos são alguns dos objetivos das NBC T SP, que podem ser testados em cada unidade do serviço público para constatar se foi ou se é possível alcançar com tais instrumentos contábeis uma melhor mensuração, avaliação e evidenciação dos ativos contábeis.

Um dos primeiros estudos a citar foi de Scharf, Borgert e Paes (2008), que buscaram analisar a evidenciação em demonstrações e relatórios financeiros, no que tange à depreciação. Constataram que há forte impacto na capacidade informativa em função desses elementos, uma vez que a falta de contabilização acurada do desgaste e obsolescência dos ativos relacionados pode levar a distorções no resultado mensal, apuração de lucro, e mitigação das análises dos usuários.

As conclusões dos sobreditos pesquisadores podem ser perfeitamente induzidas ao ambiente da área pública, no qual não há lucro, mas, sim, preocupação com o resultado patrimonial, que, do mesmo modo como na área empresarial, ficará prejudicado pela falta de mensuração e avaliação acurada dos ativos públicos.

Apesar do novo foco patrimonial mais voltado para a mensuração e avaliação de componentes patrimoniais, Silva (2011) afirma que contabilizações do valor de depreciação, amortização e exaustão permitirão o conhecimento do impacto orçamentário e financeiro, tanto no exercício, pelas reposições e manutenções efetuadas, como nos dois subsequentes, melhorando o processo de planejamento.

Também não menos importante é dizer que a temporalidade e exatidão dos registros patrimoniais e contábeis ligados aos bens permanentes são lides cruciais para o que se espera da informação contábil, posto que uma classificação errônea e não tempestiva de um fato gera informações incongruentes sobre o patrimônio administrado (TORRES JÚNIOR; SILVA, 2003).

Novamente trazendo os resultados de Alves e Roncalio (2012) em seus estudos da política de evidenciação de bens registrados no imobilizado e intangível do Estado de Santa Catarina, conclui-se que houve repercussão relevante nas demonstrações contábeis com a nova política contábil relativa ao reconhecimento, à avaliação, mensuração e evidenciação de bens do imobilizado e do intangível. O fato caracteriza os reflexos que a avaliação da situação atual e para o futuro da contabilidade no caso averiguado contém, partindo do atendimento das normas desta pesquisa.

Complementarmente Silva *et al.* (2011) entendem que a falta de procedimentos preliminares de mensuração e de depreciação mantêm os ativos com valores históricos, deixando o patrimônio em desacordo com a realidade e a contabilidade pública em discordância com os procedimentos geralmente aceitos para a prática contábil.

Freytag, Maliski e Machado (2012) fazem menção ao preparo que os gestores das instituições devem executar para contemplar as exigências da depreciação, assim como consideram forte o desconhecimento das NBC T SP por parte dos agentes envolvidos no processo e a baixa indicação, de que as unidades governamentais estão adotando os procedimentos iniciais para atingir os objetivos da depreciação.

Tendo em vista as defesas dos pesquisadores nesta seção, os reflexos das contabilizações deverão ser, por conseguinte, aliados com as intenções das NBC T SP: intermediar a relação entre gestor público e usuário (cidadão) de modo a auxiliar nas decisões tomadas, na prestação de contas (SANTOS; ALMEIDA, 2012). Função da utilidade dos resultados evidenciados para quem precisa realizar análises com o objetivo de estabelecer previsões para períodos futuros ou para tomada de decisão com foco no longo prazo (SILVA, 2011).

Silva (2011) ainda completa que tudo decorre da constatação da necessidade de melhor planejamento na aquisição e controle dos ativos permanentes enquanto potencializadores da melhor prestação de serviços aos usuários. Esta conclusão é pertinente se for avaliado em que nível o gestor pode, com os procedimentos contábeis-patrimoniais que se pretendem estudar neste trabalho, alcançar além do que já foi comentado sobre tomada de decisão e planejamento, para o pleno domínio sobre necessidades de compras, trocas, e de estabelecer manutenção periódica e tornar eficiente a gestão de tais patrimônios.

Em razão das premissas sobreditas, percebe-se que a depreciação, amortização e exaustão são temas que devem ser bem operacionalizados nos órgãos públicos, uma vez que estes procedimentos têm relevância e impactos no registro em demonstrativos contábeis como os de fluxos de caixa, bem como reflexos no sistema de custos da entidade (institutos recentemente introduzidos no setor público), além do fator de estarem atrelados a uma nova

visão do objeto da Contabilidade aplicada ao setor público: do estritamente orçamentário para o enfoque patrimonial evidenciado (SILVA *et al.*, 2011).

## 2.5 Estudos similares

Ainda são poucas as pesquisas similares, de método aplicado, sobre o processo de convergência contábil no setor público quanto à depreciação, assim como quanto aos procedimentos prévios inerentes a essa contabilização. As produções científicas que apresentaram resultados relataram que a depreciação ainda não é operacionalizada a contento, haja vista as dificuldades operacionais, a falta de delineamento técnico sobre os procedimentos e os entraves de aplicação da teoria contábil às particularidades do ambiente público.

Entre as pesquisas mencionadas, destaca-se o estudo realizado por Carvalho, Lima e Ferreira (2012), os quais, analisando comparativamente as NBC T SP, o MCASP e as *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* na Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), concluíram que após uma série de adequações iniciais relativas aos novos procedimentos patrimoniais, a Agência tem executado depreciação para os bens adquiridos a partir de 2010, mas não realizou reavaliação ou *impairment*. Para esses registros, as normas nacionais ainda não são detalhadas, carecendo de dispositivos esclarecedores e procedimentais, o que implica dificuldades aos órgãos públicos.

Já o estudo de Alves e Roncalio (2012), por sua vez, apontou que o cenário anterior de evidenciação de bens registrados no ativo imobilizado e intangível do Estado de Santa Catarina era de mensuração e avaliação, tão somente a custo histórico, a valores irrisórios, em decorrência de uma série de fatores, como consequência do descontrole sobre o patrimônio. Essas variantes causa-efeito serão estudadas no caso em tela.

Também Freytag, Maliski e Machado (2012), utilizando técnica documental e de observação, em pesquisa qualitativa, verificaram a situação dos registros dos bens patrimoniais de uma instituição pública no Paraná, em confronto com o registro da depreciação dos mesmos na contabilidade por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Os resultados mostraram que a instituição não realiza a depreciação, pois há divergências entre o sistema contábil e patrimonial, e o processo de preparação do levantamento patrimonial, estudo criterioso teórico e legal, e análise dos fatores de complexidade para os bens que exigem reavaliação e *impairment*. Não obstante, os registros terão impacto na Demonstração de Fluxo de Caixa indireta (DFC), de Variações Patrimoniais (DVP) e no Balanço Patrimonial (BP).

Para corroborar o cenário atual, Dantas *et al.* (2012) verificaram a evidenciação dos registros de depreciação nos demonstrativos contábeis dos entes públicos estaduais e municipais, em um período compreendido até 2008. Os resultados demonstraram baixa taxa de aplicação do instituto contábil, inadequação dos cálculos e registros, provocados possivelmente por taxas inapropriadas, agregadas com a falta de explanação em notas explicativas de informações necessárias para o conhecimento de métodos etc.

Não obstante, a pesquisa acima ainda teceu resultados indicando que 10 estados brasileiros (37%) não evidenciaram a depreciação dos bens imobilizados em 2008. E quanto aos municípios da amostra, 98,4% foram ausentes nessa evidenciação. Em consequência, os autores inferiram um desatendimento ao reconhecimento e evidenciação do referido

procedimento, com implicância no resultado econômico-contábil e desempenho institucional do setor público divulgado.

E como causas e obstáculos pesquisados até o momento, tanto para as reavaliações (testes de recuperabilidade), quanto para a depreciação, destacam-se, entre outros, a magnitude e a complexidade dos procedimentos, tal como relatado por Amaral e Borba (2012), expondo as conclusões sobre a importância da reavaliação de ativos para restabelecer o valor informacional dos bens do imobilizado da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), como condição necessária para depreciação dos bens sobre uma base monetária confiável.

No sobredito estudo de Amaral e Borba (2012), detectou-se, na unidade de análise, a dificuldade em tornar os valores contábeis depreciáveis, havendo sido depreciados os bens incorporados nos exercícios de 2010 e 2011, os quais possuem base de valor próximo de confiável.

Porquanto, à luz das difíceis condições do tema no setor público, estudos aplicados em instituições públicas acerca dos procedimentos, limitações e contribuições esperadas podem funcionar como condutores inter-relacionados para consecução dos objetivos esperados com a depreciação.

### 3 Metodologia

O método adotado para esta pesquisa foi o estudo de caso único em uma Instituição Federal de Ensino Superior que, conforme Yin (2005), justificou-se por cinco fundamentos lógicos, entre os quais se aplica, nesse caso, o do caso representativo ou típico. Dessa forma, a unidade de análise compreende a instituição como um todo.

A tipologia adotada para esta pesquisa teve como parâmetros classificatórios o modelo sugerido por Beuren (2006), que pode ser agrupada como sendo descritiva, pois se remete ao uso da observação de fatos, registro, análise, classificação e interpretação dos mesmos, sem, no entanto, interferir neles; e como explicativa, procurando identificar profundamente fatores determinantes do conhecimento, em busca das respostas e dos porquês que conduziram às ocorrências.

Ainda tecendo a tipologia, segundo a autora supracitada, quanto ao procedimento, pode ser elencada sob o conceito do tipo documental, com observações diretas e entrevistas espontâneas que foram aplicadas para corroborar as evidências coletadas pelo procedimento documental, como usado por Carvalho, Lima e Ferreira (2012), e Freytag, Maliski e Machado (2012).

E, em se tratando da abordagem do problema, esta pesquisa foi do tipo qualitativa, uma vez que considera a investigação da atual condição do registro, da mensuração e avaliação de bens permanentes, almejando-se compreender procedimentos utilizados por um grupo, por meio de uma análise mais particular (BEUREN, 2006).

Houve a necessidade de apresentação prévia do pesquisador, do objeto e objetivo da pesquisa, requisitada antes da fase de pesquisa de campo, visando a autorização formal do Pró-Reitor de Administração da Instituição de Ensino Superior (IES), a fim de se obter permissão para a observação dos dados, coleta e levantamento das informações prioritárias ao estudo.

No que tange às unidades de observação e coleta, foram o Departamento de Material – Divisão de Patrimônio (DEMAT), Departamento Financeiro (DEFIN), todos da organização estudada, onde se encontra a guarda dos dados e informações essenciais a esta pesquisa.

Os principais materiais colhidos foram: relatórios analíticos dos bens móveis nos setores em que se localizam os bens, relatórios de inventário e de controle mensal dos bens, planilhas contábeis de verificação dos bens, demonstrações contábeis e razões contábeis. Os dados são advindos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), relativos aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, e do Sistema Patrimonial de Informações ao Ensino (SIE).

Usaram-se, também, entrevistas pessoais e por *e-mail*, procedidas com roteiro, a partir de uma lista de perguntas abertas, pautadas nas variáveis do Quadro 02, com o fim de verificar como a instituição executa os registros e o controle patrimonial-contábil dos bens. Foram entrevistados diretores ou encarregados pelos departamentos de material, divisão de patrimônio, contabilidade e financeiro, auditoria e direção geral de administração – Pró-Reitoria de Administração e Finanças (PROADM).

As informações colhidas foram registradas em um formulário de registro de observação participativa (notas) e de registros documentais e de arquivos (bancos de dados digitais), os quais ensejaram uma explanação dos dados e registros que se possui sobre os referidos bens, das técnicas existentes no órgão, das maneiras de tratamento dos dados pela gestão administrativa, dos fatores de adequação, e das avaliações realizadas, tudo contribuindo como base para a análise e interpretação do grau de relevância, em comparação com a norma vigente e com a teoria fundada.

Analisaram-se na pesquisa os bens imobilizados, móveis, compostos por todos aqueles movimentados (adquiridos e baixados), de janeiro de 2010 a setembro de 2012. A razão da escolha de estudar especificamente tais ativos, e no período compreendido, deve-se ao fato de que na instituição pesquisada o valor de bens móveis é relevante, pois o montante é de mais de 86 milhões de reais em setembro de 2012 (20% do ativo real), tendo sido em janeiro de 2010 52 milhões de reais. E, sendo assim, quase 40% (34 milhões de reais) dos bens móveis foram incorporados à IFES nesse interstício.

Esse valor significativo, incorporado no referido período de 02 anos e 08 meses, pode repercutir invariavelmente em altos valores de depreciação, já que se pode testar diretamente o impacto da contabilização da depreciação, relativa aos bens incorporados nos exercícios de 2010 a 2012, pois os mesmos possuem base de valor monetário próximo de confiável (AMARAL; BORBA, 2012).

Com efeito, tabularam-se os dados, por meio do Sistema *Microsoft Excel*, da razão contábil de todas as contas do ativo imobilizado – bens móveis. Em regra, os bens contabilizados no sistema contábil (SIAFI) são, em quase totalidade, referentes a bens que foram entregues às unidades de uso e colocados em funcionamento no mesmo mês. Por essa razão, calculou-se a depreciação a partir do mês seguinte à contabilização do bem no sistema contábil.

Nos cálculos, o método de depreciação adotado foi o de cotas constante ou linear, de acordo com Carvalho, Lima e Ferreira (2012), os quais se utilizaram de taxas percentuais para vida útil e valor residual as determinações da Macrofunção 020300 da STN (BRASIL, 2012). Os resultados dos cálculos da depreciação foram segmentados em depreciação e ajuste de exercícios anteriores, conforme instrui o MCASP (2011). Assim, os valores referentes a 2010



e 2011 foram atribuídos aos ajustes de exercícios anteriores, e os relativos a 2012 foram alocados em depreciação do período.

Não foram objetivo de depreciação as contas de obras de artes e peças de exposição, material de uso duradouro, bens em processo de localização, bens em poder de outra unidade ou terceiros, adiantamentos para inversões em bens, e outros bens móveis.

Para o tratamento e análise dos dados, consoante a categorização das linhas estratégicas das definições de Yin (2005) foi especificamente, a adequação ao padrão teórico-legal sobre o controle patrimonial-contábil para a concretização da depreciação no caso estudado, constituindo um cotejamento entre o plano atual e os registros de depreciação.

Após levantamento das informações (por meio do formulário de registro de observação), os dados foram selecionados, a depreciação foi calculada, e todos os valores foram tabulados, descritos e pormenorizados (com uso de modelos, tabelas e esquemas para explicação e melhor entendimento).

Novas entrevistas com questões abertas aos responsáveis pelo DEMAT, DEFIN e Pró-reitoria Administrativa serviram como ateste dos registros, dos procedimentos e de seus benefícios. Assim, executaram-se, em síntese, questionamentos para as confirmações acima e também para evidenciação do estado de percepção dos gestores, envolvendo aspectos como:

- a) as necessidades informativas para transparência e tomada de decisões abrangendo os bens imobilizados;
- b) a forma como os departamentos conseguem evidenciar seus bens em domínio;
- c) os benefícios do controle atualizado com a depreciação;
- d) os níveis de análise pela unidade de localização do bem, pela DEMAT, e pela Pró-Reitoria de Administração, considerando-se a possibilidade de todos os departamentos contarem com uma planilha atualizada com dados de depreciação, valor histórico, vida útil, valor contábil, teste de recuperabilidade;
- e) a fidedignidade do ativo imobilizado, potencial para previsões e base para aquisições (planejamento de compras), trocas e desfazimento, melhoramentos da gestão do patrimônio imobilizado, em função da perda nas capacidades dos benefícios econômicos destes (pelos cálculos da depreciação), para cada departamento;
- f) os procedimentos a serem adotados na avaliação de cada classe de bens;
- g) a percepção sobre o impacto nas demonstrações contábeis/financeiras da instituição que a depreciação acarreta.

A pesquisa limitou os resultados aos domínios da instituição de análise, que não são generalizantes a todo o setor público brasileiro. Entretanto, todas as instituições da área pública poderão tomar como referência para pesquisar suas particularidades em busca da concretização dos instrumentos em comento, assim como poderão abrir discussão social, teórica e aplicada sobre os pontos que envolvem os respectivos registros e os reflexos destes após a evidenciação.

Para realização da coleta de dados, discussão e conclusão, elaborou-se um quadro com as variáveis apresentadas abaixo, atreladas com os respectivos fundamentos teóricos da pesquisa:



**Quadro 2 – Variáveis para a pesquisa relacionadas ao quadro teórico básico**

OBJETOS	VARIÁVEIS
<b>Controle Patrimonial Físico</b>	1 – Mensuração dos bens móveis detalhadamente em formulários (SILVA, 2011). 2 – Evidenciação sistemática em relatórios e inventários com as quantidades, a natureza, a descrição e a caracterização dos bens (QUINTANA <i>et al.</i> , 2011; TORRES JUNIOR; SILVA, 2003).
<b>Controle Patrimonial Contábil e Procedimentos Prévios</b>	1 – Classificação contábil dos bens evidenciados (MENESES; PETER, 2012). 2 – Conciliação dos dados registrados com os do controle físico (TORRES JUNIOR; SILVA, 2003). 3 – Definição vida útil econômica, taxas, valor residual (ALVES; RONCALIO, 2012). 4 – Evidenciação de relatório com movimento mensal para a contabilidade (MENESES; PETER, 2012).
<b>Depreciação</b>	1 – Na contabilidade: cotejamento patrimonial x saldo contábil escriturado (TORRES JUNIOR; SILVA, 2003). 2 – Aspectos de reconhecimento, da parcela a ser reconhecida como variação e das circunstâncias de influência (ARRUDA, 2009). 3 – Aplicação dos registros (FRAGOSO <i>et al.</i> , 2010).
<b>Reflexos das informações mensuradas, atualizadas e evidenciadas</b>	1 – Necessidades informativas para transparência e tomada de decisão (SANTOS; ALMEIDA, 2012). 2 – Mitigação de distorções dos resultados e análises feitas pelos usuários (SCHARF; BORGERT; PAES, 2008). 3 – Fidedignidade do ativo imobilizado e intangível, capacidade de gerar riqueza, potencial para previsões e base para aquisições, trocas e desfazimento (SILVA <i>et al.</i> , 2011; SILVA, 2011).

Fonte: Elaborado pelos autores.

A delimitação do método deste trabalho igualmente não procurou tratar acerca dos bens imóveis, os quais possuem especificidades além do escopo que se espera com os procedimentos comuns de bens móveis imobilizados, todos com vida útil econômica limitada.

Ademais, o estudo não tratou da exaustão, haja vista que a IFES não executa exploração, de direitos cujos objetos sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração, assim como, também, não estudou os processos de amortização, em função da necessidade de tratá-los separadamente em um ambiente investigativo.

#### 4 Resultados e Discussões

A análise e interpretação dos resultados centram-se nas medidas precedentes à implantação da depreciação na instituição pesquisada, com vistas a explicitar os possíveis entraves e benefícios resultantes da implantação para a tomada de decisões sob a ótica dos gestores. Preliminarmente, apresenta-se um breve perfil da instituição pesquisada, notadamente no que se refere às suas unidades de ensino e aos setores administrativos, bem como em relação ao seu sistema de informações e controle patrimonial. Posteriormente, descreve-se o estado atual e as perspectivas do processo contábil e do controle patrimonial de registros dos bens móveis na instituição, relativo aos registros de depreciação, destacando-se os entraves encontrados. Em seguida, analisam-se os benefícios resultantes da adoção da depreciação para tomada de decisões, sob a ótica dos gestores, a partir da simulação de dados da instituição.

#### ***4.1 Perfil da instituição, do sie e do controle patrimonial***

A IFES pesquisada possui 14 unidades acadêmicas (institutos e faculdades) na capital e em mais seis cidades do interior do Estado, nas quais recebe apoio de dezenas de unidades administrativas. Possui, ainda, 17 órgãos suplementares internos, estando o seu patrimônio imobilizado disposto nessas unidades de ensino e nos setores administrativos.

Tratando-se do ambiente de controle patrimonial e contábil, é formado por dois sistemas, respectivamente, o Sistema de Informações para o Ensino (SIE) e o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI). O SIE é utilizado pelo departamento de material-divisão de patrimônio para registro, controle, movimentação e acompanhamento dos bens adquiridos, e posto em funcionamento na Instituição objeto de análise. O SIAFI, por sua vez, é o sistema contábil que os órgãos federais utilizam para o processamento contábil e patrimonial dos fatos escrituráveis, e utilizado pelo departamento financeiro e contábil para empenho, liquidação e pagamento.

O fluxo da aquisição de um bem móvel inicia pelo recebimento físico do bem, entregue pelo fornecedor ao departamento de material – divisão de patrimônio, o qual destina o ativo à unidade solicitante e efetua o tombamento de registro, mediante termo de responsabilidade. Em seguida, o DEMAT providencia que os dados do bem sejam inseridos no SIE, cadastrando dados como formas de ingresso, quantidades, data de transferência, dados de documentos (nota fiscais e empenhos), identificação do bem, destino/localização etc. Os documentos, por fim, são remetidos ao DEFIN para contabilização no sistema contábil, juntamente com o termo de responsabilidade do SIE, onde se apresentam todos os dados cadastrados.

#### ***4.2 Estado atual e perspectivas do processo contábil e controle patrimonial***

Nesse aspecto, averiguou-se que a IFES pesquisada ainda não está realizando em sua contabilidade os registros de depreciação. Os fatores impeditivos são ligados à falta de maiores detalhes sobre as rotinas de depreciação no setor público pela STN, pela falta de relatórios atuais do departamento de patrimônio sobre o controle confiável e pelo cálculo dos valores respectivos.

No que concerne aos procedimentos contábeis do ajuste ao valor recuperável e da reavaliação, ambos também ainda não são calculados e registrados e todos os bens são valorados pelo custo histórico. Atualmente, várias dificuldades contribuem para isso: falta de um sistema patrimonial atualizado com dados fidedignos, além de recursos humanos treinados e capacitados. Concorre também a falta de diretrizes e parâmetros específicos para o setor público que possam mensurar e determinar valor justo, valor de uso, valor de mercado, taxas de desconto de cada conta contábil. Enfim, o ambiente público mitiga os parâmetros para ajustes contábeis referidos pela NBC T SP nº 16.10, ainda que alguns organismos estejam os perscrutando (ALVES; RONCALIO, 2012).

A expectativa da instituição é iniciar os trabalhos pelas atualizações dos dados patrimoniais e físico, com os procedimentos a serem efetuados por uma comissão interna nomeada para realização de tal tarefa. Quanto ao sistema patrimonial, almeja, para cumprir as determinações das normas, adquirir um novo *software* patrimonial, para o qual já está formalizando a aquisição. Contudo, especificamente para depreciação, a princípio, não tem

uma solução para um sistema. Desse modo, pretende avaliar o desenvolvimento de um *software* específico por intermédio do Curso de Engenharia da Computação.

Com efeito, em adição aos procedimentos a serem considerados previamente como instrumentos de depreciação, apontados por Silva *et al.* (2011) e pelo MCASP (2011), na IFES pesquisada, percebe-se a necessidade de adoção de mais um procedimento prévio, que é a atualização dos dados patrimoniais e físicos, isto é, um levantamento patrimonial com o propósito de ajustar os dados patrimoniais com o físico, por meio de uma comissão interna, criada especificamente para essa tarefa.

Atinente à aquisição de um novo *software* patrimonial e desenvolvimento de um *software* específico, acredita-se que as aspirações da instituição podem ser temerárias, uma vez que o desmembramento em três sistemas (patrimonial, contábil e de depreciação) não seria eficiente diante das conclusões apontadas por Alves e Roncalio (2012), os quais, ante a realidade do caso estudado, entenderam que um avanço desejável ao progresso dos trabalhos é a integração entre os sistemas envolvidos, o que, no caso da IFES, poderia sofrer vieses com ambientes informacionais distintos.

Ainda em relação aos possíveis entraves encontrados, descrevem-se, a seguir algumas, influências sobre os registros que abarcam todos os fatores que podem afetar positivamente ou negativamente as operações contábeis de depreciação, as quais foram verificadas na observação:

#### No Sistema Contábil:

1. O SIAFI, na contabilização da aquisição de um imobilizado (liquidação), não faz registro por localização do bem, ou seja, não é possível gerar qualquer relatório contábil que informe em que unidade/departamento se encontra o respectivo bem ou o centro de custo desse item. Esse fato dificulta a conciliação contábil x físico patrimonial, diferente do que ensina Torres Junior e Silva (2003) no que tange ao cotejamento com o sistema contábil.
2. O registro da liquidação ainda não permite vincular um ativo ao seu número de cadastro patrimonial (tombamento), o que dificultaria, além da conciliação, os registros contábeis mais minuciosos de baixa, transferência, e relatórios gerenciais, consoantes às necessidades informativas descritas por Santos e Almeida (2012).
3. O processo de reconhecimento contábil, nessa liquidação, é feito por contadores, confirmando documentalmente se o bem é despesa de consumo ou de capital (o qual gera um imobilizado), assim como atesta se o bem adquirido está conforme o subitem da conta contábil respectiva desde o empenho. Com efeito, essa etapa contábil adéqua-se à mensuração abordada por Silva (2011).
4. O processo de mensuração contábil, tal como pressupõe Meneses e Peter (2012), só é efetivado com a conformidade de valores, quantidades, apresentação e identificação do bem, entre o termo de responsabilidade e documentos fiscais e nota de empenho. Esse processo pode assegurar uma maior fidedignidade aos dados contábeis, já que reflete uma minuciosa verificação processual no momento da contabilização do bem.

#### No sistema patrimonial:

1. Ao contrário do que foi defendido por Quintana *et al.* (2011) sobre os controles prévios, algumas dificuldades foram observadas, como a ausência de baixa no sistema para bens que as unidades deram como inservíveis. E também não há relatórios paralelos ou planilhas resumo sobre os bens a serem baixados.
2. Será exigida uma programação de compras pelo sistema de compras da internet (*Comprasnet*), intencionando padronizar os pedidos de aquisição de bens pelas unidades. Essa medida, a princípio, é encarada como uniformização das solicitações. Contudo alguns gestores entendem como uma ação de vanguarda no planejamento de compras de bens (TORRES JUNIOR; SILVA, 2003);
3. A exemplo do relatado na pesquisa de Carvalho, Lima e Ferreira (2012) quanto à necessidade de compatibilização dos sistemas (*softwares*) contábil x patrimonial, o qual deve incluir a depreciação; constatou-se que na unidade de análise o sistema patrimonial atual não divulga relatórios por contas contábeis. Desse modo, não é possível saber quanto há registrado no SIE para bens de processamento de dados, mobiliário etc. Esse fato também pode colocar obstáculos à conciliação contábil x físico patrimonial.
4. Ao contrário do que assevera Silva (2011), na unidade de análise, a mensuração ainda apresenta obstáculos, pois como não há controle com dados detalhados sobre cada bem nas unidades, as transferências de bens dentro da IFES podem ser prejudicadas no que tange às informações patrimoniais de cada bem (valor, expectativa de uso etc.).

Do diagnóstico, é possível denotar que há pontos a serem superados em ambos os sistemas para que a depreciação possa ser executada com acuidade na instituição. Outros fatores também são relevantes, como a necessidade de capacitação dos servidores em geral diante das NBC T SP e uma integração maior entre os sistemas contábeis e patrimoniais, razão pela qual foram observados distanciamentos e dificuldades de comparação de dados.

No plano da evidenciação, se as demonstrações contábeis apresentam incongruências pela falta de depreciação ou pelo desencontro com os dados patrimoniais, conforme se discute na seção seguinte, a prestação de contas (SANTOS; ALMEIDA, 2012) da IFES não contempla informações detalhadas sobre tais bens, em função da não exigência taxativa do Tribunal de Contas da União e da Controladoria Geral da União. Assim, possivelmente pela falta da cobrança de tais informações pelos órgãos de controle, o controle social sobre os bens da instituição é inexistente e essa condição não se configura como fato motivador para aperfeiçoar os controles físico-patrimoniais na unidade de análise.

Passando-se à etapa de simulação de dados para a implantação da depreciação, constatou-se que em 30/09/2012 o balancete contábil apontava um imobilizado relativo a bens móveis (equipamentos, instalações etc.) de cerca de R\$ 86 milhões, dos quais aproximadamente R\$ 34 milhões foram contabilizados de 2010 a 2012, denotando um grande volume de bens alvo para a depreciação, sem a necessidade de ajustes de teste de recuperabilidade imediatos, como prescrevem o MCASP (2011) e as orientações legais para o sistema contábil (BRASIL, 2012).

O crescente montante de aquisições feitas nos últimos dois anos na instituição anuncia a necessidade de uma atenção maior e mais imediata nos controles para tais bens, os quais representam próximo de 40% de todo os bens móveis contabilizados. Além disso, dado que

os mesmos foram adquiridos em no máximo dois anos e nove meses, a divisão de patrimônio tem dados que poucos estão fora de funcionamento, o que não comprometeria significativamente os cálculos.

Considerando-se os aspectos mencionados, efetuou-se a simulação constante na Tabela 1, a fim de se identificar a relevância dos cálculos de depreciação, bem como os benefícios esperados pelos gestores a partir da citada simulação. Para assegurar o princípio contábil da competência, os valores de decréscimos patrimoniais da depreciação, referentes a 2010 e 2011, foram agregados na conta dos ajustes de exercícios anteriores, para que não impactassem no resultado patrimonial do ano vigente (MCASP, 2011).

A tabela a seguir demonstra os valores depreciados a serem alocados em razão do consumo no decorrer do tempo, a partir dos razões contábeis das contas do ativo imobilizado da IFES e que já se põem serem contabilizados pela instituição.

**Tabela 1 – Valores dos bens e da depreciação (adquiridos e postos em funcionamento após 01 jan. 2010)**

<b>Conta</b>	<b>Valor contabilizado dos bens (em R\$ mil)</b>	<b>Ajuste de exercícios anteriores (em R\$ mil)</b>	<b>Depreciação 2012 (em R\$ mil)</b>	<b>Total consumido (em R\$ mil)</b>
Aparelhos de medição e orientação	526	30	20	50
Aparelhos e equipamentos de comunicação	28	2	1,5	3,5
Aparelhos, equipamentos utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares	5.695	219,5	185	404,5
Aparelhos e equipamentos para esportes e diversos	507	24,5	30	54,5
Aparelhos e utensílios domésticos	2.492	169	142	311
Coleções e materiais bibliográficos	1.392	114	98	212
Equipamentos de proteção, segurança e socorro	11	1	1	2
Instrumentos musicais e artísticos	64	0	1	1
Máquinas e equipamentos de natureza industrial	91	4	3	7
Máquinas e equipamentos energéticos	1.528	82	91	173
Máquinas equipamentos gráficos	421	1	4,5	5,5
Equipamentos para áudio, vídeo e foto	1.590	130	95	225
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	56	4	3	7
Equipamentos de processamento de dados	6.478	1.000	800	1.800
Máquinas, instalações e utensílios de escritório	8	1	0,5	1,5
Máquinas, ferramentas e	969	69	51,5	120,5

utensílios de oficina				
Equipamentos e utensílios hidráulicos e elétricos	2	0	0,5	0,5
Máquinas e equipamentos agrícolas e rodoviários	20	2	1	3
Mobiliário em geral	6.714	459	385	844
Veículos diversos	4	0	0,5	0,5
Veículos de tração mecânica	1.942	187	85	272
Equipamentos, peças e acessórios marítimos	30	1	1	2
<b>TOTAL</b>	<b>30.568</b>	<b>2.500</b>	<b>2.000</b>	<b>4.500</b>

Fonte: SIAFI (números arredondados).

Observa-se que o montante de redução no valor dos bens foi expressivo, em cerca de quatro milhões e quinhentos mil reais, e para 2012, o resultado patrimonial será afetado para menor na ordem de dois milhões de reais, refletindo com influência na Demonstração das Variações Patrimoniais, e DFC indireta e BP, tal como exposto por Freytag, Maliski e Machado (2012).

Vê-se que as contas que mais apresentaram perdas de valor no interstício foram Aparelhos, equipamentos utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares, Equipamentos de processamento de dados e Mobiliário em geral. Essas contas, assim, requerem maior atenção pela relevância que implicam. Não obstante, segundo o cronograma de implantação da depreciação e os dados da pesquisa, percebe-se a necessidade da Instituição priorizar a conferência contábil e patrimonial dos bens de equipamentos de processamento de dados, os quais poderiam ter sido atualizados em 2011, já que representam 20% do total do imobilizado.

Os valores ainda deveriam ser maiores caso fossem adotadas as taxas de vidas úteis que os gestores do departamento de material entendem como mais adequadas para a instituição. Desse modo, a expectativa de vida útil padronizada pelo STN aos organismos públicos é bem divergente da realidade dos bens. Por exemplo, os bens da conta de mobiliário, com vida útil de 10 anos na orientação da STN, na realidade, na experiência do órgão, têm expectativa de vida útil de cinco anos, e os bens compreendidos em aparelhos e equipamentos da área de saúde, com vida útil de 15 anos na padronização da STN, para o órgão, deveria ser de 10 anos.

Ainda assim, por intermédio dos valores calculados da Tabela 1, constata-se que o imobilizado da IFES consumiu 5,27% do seu valor por depreciação com as respectivas contabilizações. Por extensão, considerando que os bens anteriores a 2010 estão na ordem de R\$ 52 milhões, com a também realização da depreciação desses outros bens, seria possível alcançar mais que 10% de redução no valor do total dos bens móveis. Desse modo, é notável que as demonstrações contábeis atuais espelhem um valor de patrimônio superestimado, quadro semelhante ao detectado por Alves e Roncalio (2012) no cenário anterior em Santa Catarina.

Quanto aos valores dos sistemas, os dados do sistema patrimonial apontam informações divergentes da contabilidade, conforme ilustra a Tabela 2, a seguir.



**Tabela 2 – Saldos dos sistemas**

	<b>Sistema Contábil</b> (em R\$ milhões)	<b>Sistema Patrimonial</b> (em R\$ milhões)	<b>Diferença</b> (em R\$ milhões)
<b>Saldo Imobilizado, bens móveis em 30/09/2012</b>	86,1	87,3	1,2
<b>Movimento apropriado de 01/01/2010 a 30/09/2012</b>	34	30,3	3,7

Fonte: SIAFI (números arredondados).

Como se vê, os sistemas contábeis e patrimoniais hoje não refletem os mesmos valores, em dissonância com o estudo de Torres Junior e Silva (2003) sobre a eficiência no controle patrimonial. Contudo, visualizando o montante de diferença de R\$ 3,7 milhões, referente ao período em que foram aplicados os cálculos de depreciação desta pesquisa, averiguou-se que R\$ 3,4 milhões são bens não registrados no sistema patrimonial, por serem de contas transitórias: importações em andamento – bens móveis, os quais carecem de reclassificação para a conta específica e respectiva ao bem móvel de sua natureza. Ainda assim, constata-se diferença de saldo: contabilizado no sistema patrimonial, não incluso no SIAFI, na ordem de R\$ 300 mil.

A diferença remanescente demonstra que os bens adquiridos de 2010 até setembro de 2012 apresentam discrepância de apenas 1% entre os sistemas, o que valida que a instituição poderia realizar o procedimento de depreciação pelos bens colocados em uso a partir de janeiro de 2010, fazendo uso dos dados contábeis do SIAFI, uma vez que os mesmos apresentam uma base monetária inicial confiável, não necessitando serem submetidos previamente ao procedimento de reavaliação ou redução de valor recuperável, semelhante ao procedido na ANATEL (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012), mas tão somente à verificação da ocorrência de baixas físicas que venham a ser realizadas posteriormente.

#### ***4.3 Percepções dos gestores sobre os benefícios da depreciação para tomada de decisões***

Há percepção positiva dos gestores no que tange às contribuições que fluirão para a IFES sobre o controle contábil mais minucioso e os registros e evidenciação da depreciação no patrimônio, assim como lecionam Santos e Almeida (2012), ainda que para a depreciação não haja unanimidade na compreensão do papel pesquisado por Scharf, Borgert e Paes (2008) e Silva (2011).

De forma similar aos estudos mencionados, na IFES pesquisada, também não há consenso da percepção positiva por parte dos administradores em relação aos objetivos pretendidos com a informação contábil de depreciação, para a consecução de custos e de relatórios gerenciais sobre o patrimônio real da instituição. Alguns gestores entenderam que a informação de controle patrimonial acurada, combinada com os valores de depreciação, é mais importante; por outro lado, outros creem que somente o controle patrimonial seja suficiente.

No que tange às adequações e às normas, como abordado por Freytag, Maliski e Machado (2012), a maioria dos gestores compreende que relatórios patrimoniais e contábeis detalhados com depreciação dos bens ajudarão em planejamento de novas aquisições e reposições de bens. No entanto, acreditam ser necessária a instrução para os gestores de cada

unidade e o departamento, no que tange ao uso da informação para os fins pretendidos. Então, a capacitação dos gestores dos bens, a fim de orientá-los na leitura e interpretação dos relatórios, poderá contribuir para entender um melhor benefício da depreciação para a tomada de decisão.

Outrora, atualmente não há uso de informações patrimoniais para tomada de decisões na instituição. Uma provável causa, a falta de confiabilidade nas informações patrimoniais é destacada pelos gestores da instituição, carecendo de acertos patrimoniais para o período de transição, no qual poucas unidades evidenciam, atualizam, controlam bens inservíveis com exatidão (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012).

Por essa razão, como destacam Torres Júnior e Silva (2003), a administração entende ser possível que cada departamento pratique um controle mais aprofundado com a depreciação e planilhas mais completas e atualizadas, nas quais se constasse, além de dados de características qualitativas e quantidades de cada bem, a conta contábil, a data entrada funcionamento, o valor original, o valor residual, a vida útil, a depreciação do mês e a acumulada, valor líquido, onde fosse possível cada unidade fazer alteração, por meio de senhas devidamente cadastradas, ou seja, descentralizando parcialmente o controle patrimonial para as unidades de localização do bem.

A programação de aquisição é um fundamental ponto nesta análise, uma vez que a maioria dos gestores ressalta que, com os dados de momento, uma programação de aquisição é inócua ou feita obscuramente sem relatórios. Assim, com os relatórios patrimoniais, poderá ser viabilizada uma programação de aquisições, levando em conta o tempo provável que um bem deverá dispor de benefícios para a instituição, reduzindo compras, de bens novos ou para reposições, à *la carte* ou emergenciais (QUINTANA *et al.*, 2011).

Observando os dados simulados neste estudo, os gestores destacaram os impactos da depreciação em razão dos significativos valores dessa conta para o período de 2010 a 2012. Entenderam que a depreciação é um tema relevante, no entanto, sua aplicabilidade no setor público ainda necessita de um amadurecimento, inclusive no que tange à razão para sua execução no setor público, que não visa ao lucro, e, sim, à otimização dos recursos em prol da sociedade. Mas, diferentemente dos resultados de Carvalho, Lima e Ferreira (2012), ainda demonstraram prudência em não aquiescer com a contabilização dos valores da depreciação, exposto na Tabela 01, usando como valor depreciável os dados escriturados na contabilidade a partir de 2010.

Quanto aos futuros ajustes nos valores dos bens (redução de valor recuperável e reavaliação), a direção da IFES pretende, em razão da escassez de recursos, dispensar a contratação de perito, especialista ou empresa do ramo na avaliação de cada classe de bens. Com isso, tem a intenção de aproveitar o conhecimento intelectual dos servidores e estudantes da instituição, montando, assim, uma comissão interna para tal finalidade, a exemplo de Amaral e Borba (2012), os quais apontam essa opção como válida sob os pontos de vista legal e científico, e como alternativa considerada para a UFSC.

Destarte, para fazer uso de comissão interna de servidores, como uma forma de melhor custo-benefício para instituição, os gestores apontam como uma restrição a ser equacionada a capacitação para fazer tais avaliações e a quantidade limitada de servidores. Portanto, uma maior troca de experiências e soma de esforços entre as Instituições Públicas pode ser um caminho para atender os ditames da legislação até 2014.

## 5 Considerações Finais

Face às determinações contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), concernentes às exigências de contabilização da depreciação nas entidades públicas, objetivou-se, com este estudo, investigar as medidas precedentes à implantação da depreciação em uma Instituição Federal de Ensino Superior, com vistas a explicitar os possíveis entraves, bem como os seus benefícios para a tomada de decisões sob a ótica dos gestores.

Constatou-se que a instituição pesquisada ainda não realiza os procedimentos de depreciação, devido às necessidades de reestruturação do sistema patrimonial, que precisa ser aperfeiçoado para o fornecimento de informações mais precisas, sendo esse motivo apontado como o principal entrave, semelhante às constatações de Freytag, Maliski e Machado (2012).

A pesquisa expôs as diferenças entre os dados de momento nos dois sistemas principais ligados à investigação. Por outro lado, evidenciou que os dados contábeis de 2010 até a presente data apresentam pequena divergência para os dados patrimoniais, e que os processos e informações advindas da contabilidade são bases próximas de confiáveis para serem usadas diretamente como base de cálculo ou valor depreciável na contabilização da depreciação, ainda que seja imprescindível a confirmação de baixas de bens, corroborando as orientações do MCASP (2011) e da Macrofunção SIAFI 020300 (2012).

Desse modo, vislumbra-se a possibilidade de usar os valores dos razões contábeis, com pequenos ajustes patrimoniais (de baixa, por exemplo), a fim de depreciar tais imobilizados incorporados a partir de 2010, o que pode ser mais aprofundado pelos órgãos ligados à contabilidade pública, a fim de atenuar, inicialmente, o fato dos balanços de órgãos, tal como na unidade de análise, não refletirem adequadamente a real situação do desempenho institucional (DANTAS *et al.*, 2012).

Relativamente à percepção dos gestores quantos aos benefícios da adoção da depreciação em termos informacionais para tomada decisão, constatou-se que não houve consenso dos benefícios positivos. Os motivos estão ligados ao pouco debate acerca do uso das informações contábeis de depreciação para a gestão do órgão. Nesse sentido, a disseminação de estudos e reflexões sobre esse assunto no setor público, aliado com um fidedigno e atualizado controle patrimonial, poderão proporcionar, de fato, alavancagem nas decisões de ordem patrimonial (SILVA, 2011). Sem isso, a depreciação no setor público será mais uma exigência burocrática, carente de papel fundamental para os fins patrimoniais.

Constatou-se, também, que, pelas necessidades do caso da IFES pesquisada, quanto à taxa de vida útil, definições de formas de cálculo e referências para o teste de recuperabilidade, é importante que o estudo das regras da NBC T SP, do MCASP, seja aliado à participação dos gestores das unidades acadêmicas e administrativas, bem como pelos responsáveis pelos fluxos contábeis e patrimoniais desses bens ativos, em busca de uma normatização para a instituição consoante a equação dos fatos peculiares do órgão, como abordado por Alves e Roncalio (2012).

Com os resultados e a inércia para aplicação da depreciação, é possível denotar a necessidade, por parte dos órgãos relacionados com a contabilidade do setor público, de estabelecimento de diretrizes mais técnicas e específicas acerca dos procedimentos prévios da depreciação (referências para mensuração dos testes de recuperabilidade, principalmente). Isso acontece porque as NBC T SP preocuparam-se fundamentalmente com aspectos conceituais e menos com determinantes operacionais.

Outrora, quanto aos controles patrimoniais e a fidedignidade dos valores quantitativos, monetários e qualitativo dos bens imobilizados, o maior obstáculo é a falta do uso das informações desses bens para a tomada de decisões, como presenciado na unidade de análise. Com isso, apesar do referido ativo ser permanente, os órgãos públicos podem estar mantendo a tradição de tratá-los como despesa (custo) diretamente no momento da aquisição, subestimando, por falta de conhecimento e orientação, o potencial que relatórios detalhados de controle e depreciação podem oferecer.

Por fim, constatou-se que a análise do estudo pode ser aplicada não somente para o entendimento da situação atual da unidade de análise, como a abertura de uma discussão mais aprofundada sobre as contribuições que a depreciação pode trazer no âmbito público, partindo do princípio que os controles nas instituições devem sofrer readequações preliminares nos moldes de Torres Junior e Silva (2003).

Todavia, o estudo se limitou a uma unidade de análise para determinar o estado atual do imobilizado, e às percepções dos gestores acerca desse estado e da depreciação. Assim, futuras pesquisas poderão estender a análise a outras instituições públicas, especialmente de Ensino Superior, para comparar os resultados.

## Referências

ALVES, J. L.; RONCALIO, M. P. Evidenciação Patrimonial no Estado de Santa Catarina: Desafios e Resultados da Adoção das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. In: CONGRESSO ANPCONT, 6., 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPCONT, 2012.

AMARAL, N. A. de L.; BORBA, J. A. As reavaliações de ativos na nova contabilidade pública: o caso da universidade federal de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 11, n. 33, p. 35-50, ago./nov. 2012. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/1387/1276>>. Acesso em: 17 abr. 2013.

ARRUDA, L. G. P. de. As alterações geradas pela aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público NBC T 16. In: MOSTRA ACADÊMICA UNIMEP, 7., 2009, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UNIMEP, 2009. Disponível em: <<http://www.unimep.br/phpg/mostraacademica/anais/7mostra/4/290.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2012.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP)**, Procedimentos Contábeis Patrimoniais – Parte II, 4. ed. Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2011.

BRASIL. **Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)**, Macrofunção 02.03.30, Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional,

2012. Disponível em:

<<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020330>>. Acesso em: 21 out. 2012.

CARVALHO, L. N. G. de; COSTA, P. de S.; OLIVEIRA, A. T. de. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 839-876, dez. 2010. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewArticle/6951>>. Acesso em: 22 out. 2012.

CARVALHO, R. de M. F.; LIMA, D. V. de; FERREIRA, L. O. G. Processo de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público Face aos Padrões Contábeis Internacionais: Um estudo de Caso na Anatel. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 62-81, jul./set. 2012. Disponível em:

<<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2652>>. Acesso em: 22 out. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução 1136/2008**, Aprova a NBC T SP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 01 jun. 2012.

DANTAS, C. B. *et al.* Depreciação no Serviço Público: Reconhecimento e Evidenciação nas Demonstrações Contábeis dos Estados e Municípios Brasileiros. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 6, n. 2, p. 56-65, mai./ago. 2012. Disponível em:

<<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/5955/4784>>. Acesso em: 17 abr. 2013.

FRAGOSO, A. R. *et al.* Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: Uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2010. Disponível em:

<<http://www.socialiris.org/fncasp/digital/attachments/article/20/92.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2012.

FREYTAG, D.; MALISKI, K. R.; MACHADO, R. Estudo dos Procedimentos Realizados por uma instituição pública para adotar a depreciação de acordo com a Resolução CFC n.º 1136/2008. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2012, Ponta Grossa. **Anais...** Ponta Grossa: 2012. Disponível em:

<<http://www.admpg.com.br/2012/down.php?id=3092&q=1>>. Acesso em: 26 out. 2012.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Ipsas adoption by government**, 2008. Disponível em:

<[http://web.ifac.org/download/IPSASB\\_Adoption\\_Governments.pdf](http://web.ifac.org/download/IPSASB_Adoption_Governments.pdf)> Acesso em: 10 mai 2012.

LIMA, D. V. de; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 15-23. 2009. Disponível em: <<http://www.cggamg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65>>. Acesso em: 10 mai 2012.

MENESES, A. F. de; PETER, M. da G. A. Evidenciação das Demonstrações Contábeis: Um Estudo sob a Óptica do Processo de Convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. In: CONGRESSO ANPCONT, 6., 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPCONT, 2012. 1 CD-ROM.

PASSOS, L. H. S. O Impacto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Cenário Atual e Perspectivas na Administração Pública Federal. **Revista de Administração de Roraima**, Boa Vista, v. 1, p 110-135. 2012.

QUINTANA, A. C. *et al.* **Contabilidade Pública**: de Acordo C/ Novas Normas Brasileiras Contabilidade Aplicadas Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 1, n. 1, p. 21-38. 2012.

SCHARF, L.; BORGERT, A.; PAES, S. G. A Depreciação e A Capacidade Informativa das Notas Explicativas e Quadros Suplementares. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2008. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos82008/>>. Acesso em: 03 jun. 2012.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. **Contabilidade Societária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental**: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, M. C. da. *et al.* Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos em uma Unidade Gestora. **Boletim de Orçamento e Finanças – Governet**, n. 73, p. 418-432. 2011.

SOTHE, A.; SCARPIN, J. E. Transição para o regime contábil de competência no setor público: impacto na estrutura patrimonial dos municípios. **Revista de Informação Contábil**, v. 5, n. 2, p. 64-81. 2011. Disponível em: <<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/284/205>>. Acesso em: 10 set. 2012.

TORRES JÚNIOR, F.; SILVA, L. M. da. A importância do Controle contábil e extra-contábil dos bens permanentes adquiridos pela administração pública federal. **Revista de**



**Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 2, p.11-38. 2003.

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