

A DEPRECIÇÃO NA NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: UMA ANÁLISE EM ÓRGÃOS PÚBLICOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A DEPRECIATION IN THE NEW PUBLIC ACCOUNTING: AN ANALYSIS IN PUBLIC ORGANS OF THE STATE OF MINAS GERAIS

CLAUDIO LUIZ DE OLIVEIRA COSTA

Universidade Federal Fluminense

NEUSA CÂNDIDA DE FARIA DIAS PEREIRA

Universidade Federal de São João del-Rei

Recebido em 01/11/18

Avaliado pelo sistema *double blind review* e solicitado revisões em 08/11/18

Aceito para publicação pelo Editor Chefe Dr. Leonardo José Seixas Pinto em 15/11/18 e publicado em 28/12/18

RESUMO

A Contabilidade Pública vem passando por diversas mudanças em decorrência do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Dentre as mudanças estão a obrigatoriedade da depreciação para todas as entidades públicas e o novo enfoque dado à esta própria contabilidade, que antes era voltado para o controle orçamentário e, atualmente, está direcionado ao patrimônio. Deste modo, esta pesquisa foi realizada com o objetivo de identificar e de analisar o estágio de adoção da depreciação em órgãos públicos do Estado de Minas Gerais, as principais dificuldades adoção deste processo e as justificativas para a não adoção deste procedimento. Para se chegar a esse fim, foram realizadas pesquisas do tipo bibliográfica, do tipo descritiva e do tipo documental, tendo sido os dados e as informações relativos à prática da depreciação coletados por meio de questionário e analisados à luz da estatística descritiva. Os resultados permitiram constatar que ainda existe desconhecimento da norma contábil, que a depreciação é pouco praticada pelos órgãos estudados e que as principais dificuldades de implementação decorrem da ausência de parâmetros a serem utilizados.

Palavras-chave: Contabilidade Pública; Depreciação; Patrimônio Público.

ABSTRACT

Public Accounting has undergone several changes as a result of the process of convergence to International Accounting Standards. Among the changes are the mandatory depreciation for all public entities and the new approach given to this accounting, which was previously focused on budgetary control and is currently directed to equity. Thus, this research was carried out with the objective of identifying and analyzing the stage of adoption of depreciation in public agencies of the State of Minas Gerais, the main difficulties in adopting this process and the justifications for not adopting this procedure. In order to reach this goal, bibliographical, descriptive and document type surveys were conducted, and data and information on depreciation practice were collected through a questionnaire and analyzed in the light of descriptive statistics. The results showed that there is still a lack of understanding of the accounting standard, that depreciation is little practiced by the studied organs and that the main difficulties of implementation are due to the absence of parameters to be used.

Keywords: Public Accounting; Depreciation; Public Patrimony.

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública brasileira se encontra em processo de transformação e de evolução devido à convergência aos padrões internacionais. Diante da globalização da economia, do crescimento dos mercados de capitais, da crescente demanda por dados e informações, dentre outros acontecimentos, a contabilidade está sendo forçada a buscar a convergência às normas internacionais, tanto na esfera privada quanto na esfera pública. Portanto, o objetivo é padronizar, harmonizar e universalizar seus procedimentos a fim de que forneça informações contábeis relevantes, de alta qualidade e úteis às tomadas de decisões, com maior transparência, confiabilidade e comparabilidade em relação as demonstrações contábeis.

Dentro dessa perspectiva, iniciou-se no Brasil, mediante a Portaria nº 184/08, do Ministério da Fazenda, o processo de convergência da Contabilidade Governamental ao padrão internacional denominado *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) ou Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Como parte desse processo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) edita anualmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) com base nas normas IPSAS e nas normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), respeitando a legislação vigente. Para conhecimento, o referido manual se encontra atualmente na sua 8ª edição.

No tocante ao processo de convergência às normas IPSAS, o CFC aprovou, em 2008, por meio de Resoluções, as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Dentre elas, cabe destacar a NBC T 16.9 que define critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão no setor público (CFC, 2008). Logo em seguida, em 2011, o CFC aprovou mais uma norma, a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público, através da Resolução CFC nº 1.366/2011. Assim, é por meio destas normas que se tem a base para cálculo e reconhecimento da depreciação de ativos e seus efeitos na contabilidade do setor público.

No que tange especificamente à depreciação, objeto deste estudo, a NBC T 16.9, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.136/08, a define como a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou pela perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência, ou seja, a depreciação, a amortização ou a exaustão se referem à perda de valor do ativo imobilizado durante o tempo em que é utilizado pelo órgão público, antes de precisar ser baixado e/ou substituído por outro. Além disso, de acordo com a referida norma, os métodos de depreciação, de amortização e de exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente para assegurar comparabilidade.

Portanto, a adoção do procedimento da depreciação, além de proporcionar informações mais autênticas para a confecção das demonstrações contábeis do setor público, também proporciona maior transparência das ações governamentais com enfoque patrimonial. Neste sentido, Delazare, Souza e Gama (2010) consideram que a divulgação das despesas com depreciação tornará a Contabilidade Pública mais transparente, proporcionando um melhor acompanhamento por parte da sociedade em relação à situação patrimonial das entidades públicas.

Isto posto, observa-se que, de acordo com Santos e Almeida (2012), os novos registros contábeis propiciarão primazia da essência econômica e maior transparência sobre os recursos públicos. Dessa forma, a adoção do procedimento contábil da depreciação pelo setor público é importante, pois esse processo de contabilização visa a modernizar os procedimentos contábeis e possibilitar a produção de informações úteis para subsidiar a tomada de decisão dos agentes públicos. É, portanto, dentro dessa perspectiva que este artigo pretende analisar o estágio de adoção do procedimento de depreciação em órgãos públicos do Estado de Minas Gerais, sediados no município de Belo Horizonte.

Diante do exposto, este trabalho pretende responder à seguinte pergunta: o procedimento de depreciação, conforme previsto pela NBC T 16.9, tem sido adequadamente adotado pelos órgãos públicos do Estado de Minas Gerais, sediados em Belo Horizonte? Em um segundo momento, este trabalho prevê também identificar e compreender os eventuais motivos de uma não adoção do procedimento de depreciação por parte dos órgãos públicos pesquisados.

A respeito do objetivo geral esta pesquisa consiste em identificar e analisar o estágio de adoção do procedimento de depreciação em órgãos públicos do Estado de Minas Gerais, sediados em Belo Horizonte.

Em vista disso, para alcançar o objetivo geral é necessário que sejam alcançados os seguintes objetivos específicos, a saber:

- Definir e caracterizar a depreciação, assim como mostrar a sua importância na contabilidade pública;
- Identificar e analisar o estágio de adoção do procedimento de depreciação em órgãos públicos do Estado de Minas Gerais, sediados em Belo Horizonte;
- Destacar e analisar as principais dificuldades encontradas para a adoção do procedimento de cálculo e reconhecimento da depreciação.

A contabilidade aplicada ao setor público é relevante e atual para subsidiar o papel dos governantes no seu processo decisório. Logo, o tema é importante no âmbito das recentes mudanças experimentadas pela Contabilidade Pública, especialmente no que tange à sua convergência ao padrão contábil das IPSAS.

Desse modo, a crescente demanda por informações úteis, transparência e controle dos gastos governamentais têm atraído a atenção e o interesse do próprio governo, das instituições privadas, dos cidadãos, de pesquisadores e das instituições da sociedade civil, dentre outros. Assim sendo, a mensuração e o reconhecimento da depreciação de ativos do setor público é um fato que impacta a composição patrimonial das entidades públicas, contribuindo para uma maior qualidade dos dados e informações disponíveis para os tomadores de decisão que necessitam dela para se apoiarem.

Nessa perspectiva, esta pesquisa se justifica por tratar da análise do estágio de adoção do referido procedimento em órgãos públicos do Estado de Minas Gerais, bem como das facilidades e das dificuldades inerentes a este processo, que poderão contribuir tanto para a melhoria da gestão contábil-financeira dos referidos órgãos, quanto para o próprio desenvolvimento e aprimoramento do sistema contábil aplicado ao setor público.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A Contabilidade é uma Ciência Social Aplicada, cujo principal papel é produzir dados e informações econômico-financeiras sobre as empresas privadas e as empresas públicas, tendo como objetivo principal o controle de um patrimônio. Segundo Iudícibus *et al.* (1988, p. 23), a contabilidade é uma “metodologia concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esta pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa ou mesmo pessoa de Direito Público”.

Um dos seus ramos é a Contabilidade Pública, que é definida como sendo o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de dados e informações, princípios e normas contábeis tendo como objeto o patrimônio de entidades do setor público (Resolução CFC nº 1.128/08). Portanto, cabe a ela estudar, orientar e controlar o patrimônio das entidades públicas e suas variações quantitativas e qualitativas ao longo de determinado período.

De maneira jurídica, a Contabilidade Pública é regida principalmente pela Lei Federal nº 4.320/64 que, de acordo com Martinho (2013, p. 7), a referida lei “representou um marco para a Administração Pública ao estabelecer normas de direito financeiro para todos os entes da federação”. Do mesmo modo, para Mota (2009) esta é a norma de maior relevância no que diz respeito à definição de procedimentos específicos para a contabilidade das entidades do setor público. Recentemente, constata-se que esse ramo da Contabilidade tem avançado em direção à convergência aos padrões internacionais (IPSAS), com vistas ao aperfeiçoamento dos procedimentos de produção e divulgação de dados e de informações sobre entidades e órgãos da Administração Pública. Por isso, é dentro desse contexto que se inserem, desde 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que têm como finalidade padronizar os procedimentos contábeis nas diversas entidades públicas. Dentre essas normas cabe destacar a NBC T 16.9 que trata, especificamente, das questões relativas à depreciação,

objeto deste estudo.

2.1.1 Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no Setor Público

O processo de convergência aos padrões internacionais se iniciou no setor privado em 2007 com a publicação da Lei nº 11.638/2007 e a consequente introdução das normas IFRS (*International Financial Reporting Standards*) no Brasil, estendendo-se ao setor público com a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Essa convergência às normas internacionais de contabilidade ocorre com a finalidade de reduzir as divergências internacionais, como diferentes critérios, sistemas e práticas contábeis adotados em cada país e produzir informações contábeis que possam ser comparadas, homogêneas e compartilhadas, para uso nas tomadas de decisões dos gestores públicos.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução nº 1.103/2007, criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil com o intuito de promover e de contribuir para o processo de convergência às normas internacionais. Desse modo, mediante a Portaria nº 184/08, do Ministério da Fazenda, iniciou-se no Brasil o processo de convergência da Contabilidade Pública ao padrão internacional denominado *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) ou Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A referida Portaria trata das diretrizes a serem observadas pelos entes públicos em relação aos procedimentos, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes as novas normas aplicadas ao setor público.

No sentido de reforçar esse processo e orientar os gestores das diversas esferas da Administração Pública, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) desenvolveu o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), baseando-se nas normas IPSAS e nas normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Este MCASP tem como objetivo orientar os gestores das entidades públicas quanto à padronização dos procedimentos, encontrando-se atualmente na sua 8ª edição.

A aprovação das NBCASP provocou várias mudanças e inovações na Contabilidade Pública brasileira, dentre as quais a previsão de depreciação, a adoção do regime de competência para receitas e despesas, a contabilização dos bens de uso comum e os relatórios de fluxo de caixa. Dentre as modificações, o enfoque da Contabilidade Pública, que antes era orçamentário e financeiro, passou a ser patrimonial, reforçando que o objeto da Contabilidade abrange todo o patrimônio público (DARÓS e PEREIRA, 2010).

Nesse aspecto, o processo de convergência surgiu da necessidade de se ter demonstrações contábeis padronizadas em nível mundial, para que os usuários das informações contábeis, como gestores, investidores e analistas, pudessem usar informações confiáveis, comparáveis e transparentes nos seus processos de tomada de decisão (SILVA, 2014).

2.1.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

A nova Contabilidade Pública busca a uniformização dos procedimentos contábeis para possibilitar a disponibilização de dados e informações contábeis transparentes, confiáveis e comparáveis, que sejam compreendidos por todos os seus usuários, independentemente de sua origem e localização (PORTARIA MF nº 184/08).

Conforme a NBC T 16.1, o objetivo da contabilidade pública é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações. Portanto, ela se destina a apoiar o processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

De acordo com as NBCASP, a principal mudança ocorrida se refere ao novo enfoque dado ao patrimônio na Contabilidade que, conforme disposto na NBC T 16.2, cria a necessidade de se evidenciar os bens de uso comum do povo, em vez de se focar somente no controle do orçamento (GAVA, 2013). Dessa maneira, as NBCASP T 16 foram aprovadas pelas Resoluções do CFC que vão do nº. 1.128 ao nº. 1.137/2008 e a de nº. 1.366/2011, que compreendem:

- NBC T 16. 1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- NBC T 16. 2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- NBC T 16. 3 – Planejamento e Seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- NBC T 16. 4 – Transações no Setor Público;
- NBC T 16. 5 – Registro Contábil;
- NBC T 16. 6 – Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16. 7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16. 8 – Controle Interno;
- NBC T 16. 9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
- NBC T 16. 10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público;
- NBC T 16. 11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Segundo Silva (2014), essas normas apresentam as seguintes vantagens na sua implementação: maior transparência, aumento da comparabilidade e informações com mais qualidade. Para Viana *et al.* (2013), o objetivo principal das referidas normas é aprimorar o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de atos e fatos administrativos alinhados à Teoria da Contabilidade.

2.2 Patrimônio Público

O patrimônio público, de acordo com a Lei nº 4.717/65, é o conjunto de bens e direitos, mensurável em moeda, que pertence à União, a um Estado, a um Município, a uma autarquia ou empresa pública. Ele está estruturado em três grupos: ativo, passivo e patrimônio líquido (SILVA, 2011).

As NBCASP trazem uma nova definição para o patrimônio público e o definem como sendo o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (NBC T 16.2).

De acordo com o MCASP (2018), o ativo compreende os recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. Por sua vez, o passivo compreende as obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços. No que se refere ao patrimônio líquido, saldo patrimonial ou situação líquida patrimonial, este corresponde ao valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

Além disso, os elementos patrimoniais sofrem alterações que são denominadas variações patrimoniais e podem ser classificadas em qualitativas e quantitativas. As variações qualitativas não indagam o valor dos bens, mas a sua qualidade funcional, isto é, as formas e composições qualitativas que podem adquirir na instituição, procurando estabelecer a composição que melhor concorra para alcançar seus afins com a máxima economicidade e produtividade (SILVA, 20). Por outro lado, as variações quantitativas decorrem de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, correspondendo aos fenômenos modificativos patrimoniais que podem ser variações patrimoniais aumentativas, quando aumentam o patrimônio líquido ou variações patrimoniais diminutivas, quando diminuem o patrimônio líquido (PORTARIA STN nº 437/2012).

2.3 Depreciação de Bens Públicos

A depreciação pode ser definida como sendo o critério utilizado pela contabilidade para quantificar o desgaste do imobilizado, ou seja, registrar a diminuição do valor do ativo imobilizado pelo obsolescimento, desgaste físico ou em função das inovações tecnológicas (SANTOS *et al.*, 2007). Nessa linha, Ribeiro (2012, p. 198) define depreciação como sendo “a diminuição parcelada de valor que sofrem os bens de uso da empresa, em decorrência do desgaste pelo uso, da ação da natureza ou obsolescência”.

Assim, os bens do ativo imobilizado, sejam móveis ou imóveis, sofrem com a ação do tempo e o desgaste físico pelo trabalho realizado e, muitas vezes, tornam-se impróprios para o uso, pois

perdem a capacidade produtiva, tornando-se obsoletos. A depreciação se destina, portanto, a mensurar o valor dessa perda durante a vida útil do bem (SILVEIRA, 2010). Especificamente seu papel é reconhecer “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”, como bem destacado no texto da NBC T 16.9. Enfim, do ponto de vista contábil, Santos *et al.* (2007, p. 138) considera a depreciação como um procedimento que permite “distribuir o custo total de um ativo tangível, líquido do seu valor residual, se houver, durante a vida útil estimada do bem”.

Com relação à evidenciação da depreciação, a NBC T 16.9 prevê que as demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa, o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período; e as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

Nesse sentido, Delazare, Souza e Gama (2010) asseguram que a divulgação das despesas com depreciação tornará a Contabilidade Pública mais transparente e confiável, propiciando um melhor acompanhamento por parte da sociedade em relação à situação patrimonial das entidades públicas.

Conforme o MCASP (2017), a seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Dessa forma, a divulgação dos métodos adotados e as estimativas das vidas úteis ou as taxas de depreciação fornecem aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilitar as comparações com outras entidades.

Diante do processo da convergência às normas internacionais e implantação das NBCASP, fez-se necessária e obrigatória a contabilização do reconhecimento da redução do valor sofrida pelos ativos periodicamente, denominado de depreciação, amortização ou exaustão, de acordo com a natureza do bem (OLIVEIRA e CLEMENTE, 2016).

Por fim, conforme a NBC T 16.9, os elementos elencados abaixo não estão sujeitos ao regime de depreciação: (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antigüidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros; (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada; (c) animais que se destinam à exposição e à preservação; (d) terrenos rurais e urbanos.

2.3.1 Métodos de Depreciação

Conforme previsto pelo MCASP (2017), o método de depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços do ativo são consumidos pela entidade. Nesse sentido, dentre os métodos disponíveis para efetuar o cálculo da depreciação, a NBC T 16.9 prevê os seguintes, a saber: quotas constantes, soma dos dígitos e unidades produzidas.

O método das quotas constantes é também denominado de linear e consiste na aplicação de taxas constantes durante o tempo de vida útil estimado para o bem. Em razão da sua praticidade, esse método é o mais utilizado pelas entidades no Brasil (RIBEIRO, 2012). O MCASP (2017) constata que o método da soma dos dígitos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil do bem e, por isso, é considerado o mais adequado para aplicação em itens como, por exemplo, veículos, que costumam ter uma depreciação maior nos primeiros anos de uso. Por fim, o método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou na quantidade de unidades que serão produzidas pelo bem em determinado período. Assim, a vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa foi desenvolvida a partir das pesquisas bibliográfica, descritiva e documental. A pesquisa pode ser considerada descritiva, segundo Gil (2010), visto que tem como principal objetivo identificar e analisar o estágio de adoção do procedimento de depreciação em órgãos públicos do Estado de Minas Gerais, sediados em Belo Horizonte, além de destacar e analisar as principais dificuldades encontradas para a adoção do procedimento de cálculo e reconhecimento da depreciação. Por sua vez, a pesquisa bibliográfica consistiu na consulta a livros, artigos, periódicos, monografias, dissertações, tese, dentre outras publicações eletrônicas. No que tange à pesquisa documental, esta

compreendeu a consulta de demonstrações contábeis dos órgãos objeto do estudo, no ano de 2017, divulgadas pela Superintendência Central de Contabilidade Governamental (SCCG). Os dados e informações sobre a prática de depreciação foram coletados por meio de um questionário que se encontra no quadro 1, sendo o universo desta pesquisa composto pelos servidores que trabalham no Departamento de Contabilidade dos órgãos da administração direta e indireta do Estado de Minas Gerais, sediados em Belo Horizonte, que perfazem um total de 105 servidores. No entanto, a amostra é composta por 68 servidores que desempenham suas funções no Departamento de Contabilidade e que se dispuseram a receber o correio eletrônico com o questionário, conforme contato telefônico prévio. Foram selecionados apenas os servidores Contadores das secretarias, autarquias e fundações, em função da natureza jurídica das entidades que são de direito público. O questionário foi elaborado com base na legislação, sobretudo na NBC T 16.9, que trata da depreciação, amortização e exaustão, sendo hospedado na ferramenta *Google Docs*, disponibilizado para os respondentes no período de 26 de junho a 11 de julho de 2018. Segundo Vergara (2012), os questionários são de um modo geral empregados em pesquisas cuja abordagem seja quantitativa, podendo também ser usados naquelas de abordagem qualitativa. Assim, o link da pesquisa foi enviado por correio eletrônico a partir de uma relação de endereços eletrônicos obtidos junto à Contadoria Geral do Estado de Minas Gerais. Esse método foi aplicado tendo como objetivo identificar o estágio de adoção do procedimento de depreciação e, principalmente, analisar as dificuldades encontradas pelos contadores para a implantação do referido procedimento. O questionário foi composto de 8 questões fechadas de múltipla escolha, claras, objetivas e de fácil compreensão, não sendo identificado quem respondeu. No quadro 1 está disponibilizado o questionário aplicado com as variáveis analisadas.

Quadro 1 – Questões e opções de respostas do questionário aplicado na pesquisa

1	A NBC T SP nº 16.9, aprovada por meio da Resolução CFC nº 1136/2008, estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão no setor público. Vossa Senhoria conhece a referida norma contábil? () Sim () Não
2	O órgão público em que Vossa Senhoria trabalha já adota os procedimentos para registro da depreciação, conforme previsto na NBC T SP nº 16.9? () Sim () Não
3	Qual o método de cálculo de depreciação utilizado? () das quotas constantes () das somas dos dígitos () das unidades produzidas () outro
4	Quanto à periodicidade, quando é calculada a depreciação? () mensalmente () anualmente () outro
5	De acordo com a NBC T SP nº 16.9 qual o critério geralmente utilizado pela entidade para estimar a vida útil dos ativos sujeitos à depreciação? () o desgaste físico decorrente de fatores operacionais () a capacidade de geração de benefícios futuros () a obsolescência tecnológica () os limites legais ou contratuais e () outro
6	Quais informações geralmente são apresentadas pelo órgão em notas explicativas, referentes à depreciação, quando da elaboração das demonstrações contábeis? () o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada () o valor contábil bruto e a depreciação no início e fim do período () as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados () outro
7	Tendo em vista o órgão no qual trabalha, Vossa Senhoria constata a necessidade de treinamento técnico para os colaboradores dos setores que tratam diretamente dos temas depreciação e gestão patrimonial? () Sim () Não
8	Dentre os motivos apontados abaixo, qual (is) Vossa Senhoria associaria à não realização da depreciação por sua entidade? () dificuldades operacionais () falta de delineamento técnico sobre os procedimentos e os entraves de aplicação da teoria contábil às particularidades do ambiente público () complexidade dos procedimentos () dificuldade em tornar os valores contábeis depreciáveis () necessidade de reestruturação do sistema patrimonial, que precisa ser aperfeiçoado para o fornecimento de informações mais precisas e confiáveis () falta de conhecimento necessário para realizar a depreciação () despreparo técnico de servidores e gestores e () outro (s)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Finalmente, para a análise dos dados foram utilizados percentuais que buscaram identificar quais órgãos já fazem o cálculo da depreciação, qual método utilizam e que motivos impedem aqueles que ainda não adotam o procedimento de depreciação.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados está organizada em cada tabela que corresponde a cada pergunta do questionário. Além disso, logo abaixo da tabela está a análise dela.

Tabela 1 – Servidores que têm conhecimento da NBC T SP 16.9

A NBC T SP nº 16.9, aprovada por meio da Resolução CFC nº 1136/2008, estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão no setor público. Vossa Senhoria conhece a referida norma contábil?	%
<input type="checkbox"/> Sim	83,3
<input type="checkbox"/> Não	16,7

Fonte: Elaborada pelos autores.

Ficou evidenciado na tabela 1 que a maioria dos respondentes (83,3%) afirma ter conhecimento da NBC T 16.9, que estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão. Ela foi aprovada pela Resolução do CFC Nº 1.136, de 21.11.2008, com adoção de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010. Portanto, sua finalidade é evidenciar o patrimônio público nas demonstrações contábeis com dados mais apropriados com a real posição patrimonial de cada entidade.

Na tabela 2 se verifica o percentual de órgãos que já adotam o processo de depreciação.

Tabela 2 – Percentual de órgãos que já adotam os procedimentos para registro da depreciação

O órgão público em que Vossa Senhoria trabalha já adota os procedimentos para registro da depreciação, conforme previsto na NBC T SP nº 16.9?	%
<input type="checkbox"/> Sim	9,7
<input type="checkbox"/> Não	90,3

Fonte: Elaborada pelos autores.

Ficou demonstrado que 90,3% dos respondentes ainda não evidenciaram o registro da depreciação no balanço patrimonial. Esse resultado pode ser ratificado quando da análise das demonstrações contábeis, especificamente no balanço patrimonial referente ao exercício de 2017, em que a depreciação dos bens do ativo imobilizado não foi registrada pela maioria dos órgãos.

A tabela 3 indaga qual o método utilizado para efetuar o cálculo da depreciação.

Tabela 3 – Método utilizado para cálculo da depreciação

Qual o método de cálculo de depreciação utilizado?	%
<input type="checkbox"/> das quotas constantes	50
<input type="checkbox"/> das somas dos dígitos	16,7
<input type="checkbox"/> das unidades produzidas	-
<input type="checkbox"/> outro	33,3

Fonte: Elaborada pelos autores.

Verificou-se na tabela 3 que o método mais utilizado pelas entidades pesquisadas é o método das quotas constantes (50%) ou método linear, como é mais conhecido. Esse método calcula a depreciação em função do tempo de vida útil e não em função do uso do bem. Devido a sua praticidade e simplicidade de cálculo, esse método é o mais usual pela Contabilidade. Por outro lado, o método das unidades produzidas não foi marcado por nenhum dos respondentes.

A tabela 4 representa a periodicidade em que a depreciação é calculada.

Tabela 4 – Periodicidade do cálculo da depreciação

Quanto à periodicidade, quando é calculada a depreciação?	%
<input type="checkbox"/> mensalmente	66,7
<input type="checkbox"/> anualmente	-
<input type="checkbox"/> outro	33,3

Fonte: Elaborada pelos autores.

Quanto à periodicidade, a maioria dos respondentes (66,7%) realiza os procedimentos de depreciação mensalmente e 33,3% não informaram com que periodicidade é calculada a depreciação. Em conformidade com o previsto na NBC T 16.9, o valor depreciado, amortizado ou exaurido, deve ser apurado mensalmente e ser reconhecido nas contas de resultado do exercício, até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

Na tabela 5 se encontram os critérios mais utilizados pelas entidades para estimar a vida útil dos ativos sujeitos à depreciação.

Tabela 5 – Critérios utilizados para estimar a vida útil dos ativos

De acordo com a NBC T SP nº 16.9 qual o critério geralmente utilizado pela entidade para estimar a vida útil dos ativos sujeitos à depreciação?	%
<input type="checkbox"/> o desgaste físico decorrente de fatores operacionais	33,3
<input type="checkbox"/> a capacidade de geração de benefícios futuros	16,7
<input type="checkbox"/> a obsolescência tecnológica	-
<input type="checkbox"/> os limites legais ou contratuais	33,3
<input type="checkbox"/> outro	16,7

Fonte: Elaborada pelos autores.

Ficou demonstrado que 33,3% dos respondentes se baseiam no desgaste físico decorrente de fatores operacionais para estimar a vida útil dos ativos sujeitos à depreciação e que este mesmo percentual de respondentes utiliza outro critério, qual seja, os limites legais ou contratuais. Já o critério baseado na obsolescência tecnológica não foi citado por nenhum dos respondente do questionário. De acordo com a norma, a vida útil econômica deve ser estipulada com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico.

A tabela 6 apresenta as informações da depreciação que geralmente fazem parte das notas explicativas quando da elaboração das demonstrações contábeis.

Tabela 6 – Informações apresentadas pelo órgão em notas explicativas sobre a depreciação

Quais informações geralmente são apresentadas pelo órgão em notas explicativas, referentes à depreciação, quando da elaboração das demonstrações contábeis?	%
<input type="checkbox"/> o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada	33,3
<input type="checkbox"/> o valor contábil bruto e a depreciação no início e fim do período	16,7
<input type="checkbox"/> as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados	-
<input type="checkbox"/> outro	50

Fonte: Elaborada pelos autores.

No tocante às informações que deverão ser apresentadas pelo órgão em notas explicativas quando da elaboração das demonstrações contábeis referentes à depreciação, chegou-se ao seguinte resultado: 50% dos respondentes apresentam outras informações em notas explicativas, diferentes das que constam no item 16 da NBC T SP 16.9; 33,3% deles divulgam o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; e 16,7% informam em notas explicativas o valor contábil bruto e a depreciação no início e no final do período.

Constata-se na tabela 7 a necessidade de treinamento técnico para os servidores.

Tabela 7 – Treinamento técnico para os colaboradores dos setores

Tendo em vista o órgão no qual trabalha, Vossa Senhoria constata a necessidade de treinamento técnico para os colaboradores dos setores que tratam diretamente dos temas depreciação e gestão patrimonial?	%
() Sim	100
() Não	-

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observou-se que as respostas foram unânimes em relação à necessidade de treinamento técnico para os servidores dos setores que tratam diretamente dos temas depreciação e controle patrimonial. Com a publicação das NBC T SP pelo Conselho Federal de Contabilidade, a depreciação passou a ser exigida no setor público, razão pela qual os entes públicos necessitam de treinamentos e capacitações.

A tabela 8 evidencia os motivos que justificam a não realização da depreciação pela entidade onde trabalham os respondentes do questionário aplicado.

Tabela 8 – Motivos associados à não realização da depreciação na entidade

Questão 8 – Dentre os motivos apontados abaixo, qual(is) Vossa Senhoria associaria à não realização da depreciação por sua entidade?	%
() dificuldades operacionais	3,3
() falta de delineamento técnico sobre os procedimentos e os entraves de aplicação da teoria contábil às particularidades do ambiente público	56,7
() complexidade dos procedimentos	-
() dificuldade em tornar os valores contábeis depreciáveis	-
() necessidade de reestruturação do sistema patrimonial, que precisa ser aperfeiçoado para o fornecimento de informações mais precisas e confiáveis	26,7
() falta de conhecimento necessário para realizar a depreciação	-
() despreparo técnico de servidores e gestores	13,3
() outro	-

Fonte: Elaborada pelos autores.

Por meio da tabela 8 se observa que houve variação de respostas e que a maioria dos respondentes (56,7%) apontou como motivo da não realização da depreciação a falta de delineamento técnico sobre os procedimentos e os entraves de aplicação da teoria contábil às particularidades do ambiente público. O segundo motivo mais destacado foi a necessidade de reestruturação do sistema patrimonial, que precisa ser aperfeiçoado para o fornecimento de informações mais precisas e confiáveis. Diante desses resultados, observou-se que os servidores e gestores reconhecem que falta preparo e que os conhecimentos técnicos ainda são insuficientes para desenvolverem as atividades referentes ao controle patrimonial e a contabilização da depreciação contábil quanto ao cumprimento do disposto na norma contábil.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo, buscou-se identificar e analisar o estágio de adoção do procedimento de depreciação em órgãos públicos do Estado de Minas Gerais, sediados em Belo Horizonte, e compreender os eventuais motivos de uma não adoção do procedimento de depreciação por parte dos órgãos públicos pesquisados.

Os resultados encontrados permitiram constatar que apenas alguns dos órgãos analisados realizam o processo de depreciação dos bens do ativo imobilizado, mesmo com a exigência do registro a partir da publicação da NBC T 16.9.

Além disso, constatou-se que ainda existem servidores que desconhecem a norma contábil, apesar de sua obrigatoriedade a partir de 01 de janeiro de 2019. O método de cálculo mais utilizado pelas entidades pesquisadas é o método das quotas constantes, talvez por ser o mais simples e prático. Com relação à periodicidade do cálculo, a maioria dos respondentes (66,7%) realiza os procedimentos de depreciação mensalmente.

Quanto a vida útil dos ativos sujeitos à depreciação ficou demonstrado, conforme a tabela 5,

que 33,3% dos respondentes se baseiam no desgaste físico decorrente de fatores operacionais como critério, assim como nos limites legais ou contratuais. No tocante ao critério da obsolescência tecnológica, constatou-se que ele não está sendo utilizado por nenhum dos respondentes do questionário, talvez em função de sua subjetividade.

Todos os respondentes do questionário foram unânimes em afirmar que para efetuarem os procedimentos da depreciação necessitam de treinamento técnico. Por fim, a maioria dos respondentes (56,7%) apontou como motivo da não realização da depreciação a falta de delineamento técnico sobre os procedimentos e os entraves de aplicação da teoria contábil às particularidades do ambiente público.

Em relação às principais dificuldades encontradas para a adoção do procedimento de cálculo e reconhecimento da depreciação, constatou-se a falta de preparo e conhecimento do tema, a falta de informações suficientes para o cálculo, a ausência de parâmetros a serem utilizados, a falta de orientações mais objetivas e mais qualificação profissional dos servidores envolvidos.

Nesse sentido, concluiu-se que a depreciação, de acordo com a pesquisa realizada, é ainda pouco praticada pelas entidades públicas analisadas em função das dificuldades de implementação ou da faculdade presente no art. 106, § 3º, da Lei nº 4.320/64. No entanto, a partir deste ano, 2019, este procedimento passou a ser obrigatório, fazendo com que estas entidades, que antes não faziam tal procedimento, agora devem fazê-lo e, para isso, devem se adaptar às mudanças estabelecidas na NBC T 16.9.

Além disso, a constatação da pouca prática da depreciação deixa de demonstrar a real situação do patrimônio público, haja vista que ela proporciona a correta avaliação dos bens. Assim, sua adoção propicia informações fidedignas às demonstrações contábeis, permitindo um maior controle e uma maior transparência da situação patrimonial das entidades públicas.

Sendo assim, em termos de futuras pesquisas, sugerem-se estudos que venham a aprofundar este tema da depreciação, tendo em vista a pouca ênfase dada a ele nas pesquisas acadêmicas brasileiras. Ademais, é importante também que outros órgãos, de outros Estados brasileiros, sejam objeto de estudo após a obrigatoriedade, neste ano de 2019, do cálculo da depreciação. Para isso, recomenda-se a utilização da metodologia utilizada neste artigo para verificar a implantação dos procedimentos da depreciação em outros órgãos da Administração Pública brasileira.

REFERÊNCIAS

AMARAL, G. F.; LIMA, D. V. A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 2, p. 173, 2013.

_____. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm. Acesso em 01 de junho de 2018.

_____. **Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965**. Regula a ação popular. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4717.htm. Acesso em 05 de junho de 2018.

_____. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos2007-2010/2007/Lei/L11638.htm. Acesso em 03 julho de 2018.

_____. **Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional**. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. 5ª. ed. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em 04 de junho de 2018.

_____. **Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional**. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. 7. ed. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em 07 junho de 2018.

_____. **Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional**. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. 8. ed. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em 30 junho de 2018.

_____. **Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional**. Manual do Sistema Integrado de

- Administração Financeira (SIAFI): Macrofunção 02.03.30, Brasília, 2013. Disponível em: <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330>. Acesso em 12 agosto de 2018.
- _____. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br>. Acesso em 02 de junho de 2018.
- _____. **Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em 15 de julho de 2018.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007**. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 29 maio de 2018.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.128 a 1.137, de 21 de novembro de 2008**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 29 maio de 2018.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. 2011. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br>. Acesso em 03 junho de 2018.
- DAROS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade Pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 10, 2010, São Paulo, **Anais eletrônicos**. São Paulo/SP: 2010.
- DELAZARE, Erika Capucho; DE SOUZA, Janete Pontes Vieira Machado; GAMA, Janyluce Rezende. A depreciação como fonte de informação gerencial em entidades. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2010.
- GAVA, C. P. **O Processo de Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às Normas Internacionais**: um estudo sobre a percepção dos profissionais das entidades públicas na região da Amerc em relação às NBCASP. 2013. 119 f. TCC (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma, 2013.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, Sergio de *et al.* Equipe de professores da FEA/USP. **Contabilidade introdutória**. 7ª. ed. São Paulo: Atlas, 1988.
- MARTINHO, Márcio de Rezende. **Lei 4.320/64 Comentada em Esquemas/ Márcio de Rezende Martinho**. 3ª. ed. Brasília, 2013.
- MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1ª. ed. Brasília, 2009.
- OLIVEIRA, Joana D'ARC; CLEMENTE, Ademir. Reconhecimento da Depreciação e Gestão Patrimonial no Setor Público: Um estudo em uma Instituição Federal de Ensino Superior. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2016.
- PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida; COLARES, Ana Carolina Vasconcelos; DOS SANTOS, Waldir Jorge Ladeira. Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2014.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Comercial Fácil**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SANTOS, José Luiz *et al.* **Teoria da contabilidade**: introdutória, intermediária e avançada. 1ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- 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.
- SILVA, Lino Martins da. M. **Contabilidade Governamental**: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública. 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público**: uma abordagem prática. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de Coleta de Dados No Campo**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas,

2012.

VIANA, Clilson Castro *et al.* Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 20, p. 113-138, 2013.

SOBRE OS AUTORES

CLAUDIO LUIZ DE OLIVEIRA COSTA é mestre em Administração pela Universidade Federal Fluminense (UFF), graduado em Administração pelo Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca (CEFET-RJ) e graduado em Ciências Contábeis pela UFF. Administrador na UFF, atua como Administrador no Colégio Universitário Geraldo Reis (Coluni).

E-mail: claudioluiz@id.uff.br.

NEUSA CÂNDIDA DE FARIA DIAS PEREIRA possui pós-graduação em Gestão Pública Municipal (GPM) pela Universidade Federal de São João del-Rei (UFSJ). É Contador e Gestora em Ciência e Tecnologia da Fundação João Pinheiro (FJP) em Minas Gerais.

E-mail: neusa.pereira@fjp.mg.gov.br.