

DEPRECIÇÃO DOS BENS TANGÍVEIS DE UM ENTE PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR¹

DEPRECIATION OF TANGIBLE ASSETS OF A PUBLIC ENTITY: A CASE STUDY IN AN FEDERAL INSTITUTION OF EDUCATION

DEPRECIACIÓN DE BIENES MATERIALES DE UNA ENTIDAD PÚBLICA: UN ESTUDIO DE CASO EN UNA INSTITUCIÓN FEDERAL DE EDUCACIÓN

Helena Gabriel Ferreira de Freitas, Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Endereço Profissional: Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSA) - Departamento de Ciências Contábeis (DCC) - Campus Universitário Lagoa Nova - Avenida Senador Salgado Filho, 3.000 - Lagoa Nova - CEP 59078-900 Natal - RN - Brasil - Telefone (84) 3215.3486. E-mail: hel-gaby@hotmail.com.

Fábia Jaiany Viana de Souza, Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba. Endereço Profissional: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte (IFRN), Campus Nova Cruz - Av. José Rodrigues de Aquino Filho, 640- Alto de Santa Luzia. CEP 59215000 - Nova Cruz, RN - Brasil- Telefone: (84) 40054107. E-mail: fabiajaiany@yahoo.com.br.

Maurício Corrêa da Silva, Doutor em Ciências Contábeis pela UnB/UFPB/UFRN. Endereço Profissional: Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSA) - Departamento de Ciências Contábeis (DCC) - Campus Universitário Lagoa Nova - Avenida Senador Salgado Filho, 3.000 - Lagoa Nova - CEP 59078-900 Natal - RN - Brasil - Telefone (84) 3215.3486. URL da Homepage: <http://www.graduacao.ufrn.br/contabeis>. E-mail: prof.mauriciocsilva@gmail.com.

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo verificar os procedimentos adotados pelo Setor de Contabilidade de uma instituição pública de ensino superior para implantar a depreciação, advindos da obrigatoriedade de seu registro conforme a NBCASP 16.9 – Depreciação. Para tanto, foi realizado um estudo de caso em uma instituição federal de ensino superior, com o objetivo de descrever a sistemática adotada para registro da depreciação, apresentar a contabilização da depreciação na evidenciação patrimonial de alguns itens depreciados e verificar se os procedimentos adotados pelo ente público pesquisado estão em conformidade com o estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Sendo constatado que a IFES estudada implantou a depreciação para todos os bens móveis da instituição, porém, durante o processo não realizou o levantamento do inventário físico para averiguar a existência e estado de uso dos bens registrados no patrimônio da instituição. Além disso, observou-se que para alguns itens do patrimônio da instituição o processo para a realização do ajuste a valor recuperável, não foi baseado em testes técnicos nem em avaliações das condições dos bens, tendo sido apropriada a depreciação acumulada como se esta estivesse sendo realizada desde a compra do bem.

Palavras-chave: Implantação; Contabilidade Pública; Depreciação; Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; Imobilizado; Controle Patrimonial.

¹ Artigo submetido em 12/01/2016, revisado em 25/04/2016, aceito em 30/08/2016 e divulgado em 30/12/2016 pelo Editor João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento, após *double blind review*.
GeCont, v. 3, n. 2, Florianópolis-PI, Jul-Dez. 2016.

ABSTRACT

This study aimed to verify the adopted procedures by the Accounting Department of a public university to deploy depreciation, arising from the requirement to its registry, according to the Brazilian Accounting Standard Applied to the Public Sector 16.9 - Depreciation. The methodology approach used was an case study. To accomplish the objectives, this study is characterized as descriptive, and in relation to the procedures, this research has documentary characteristics and literature studies. As a result, it was found that the analyzed public university implemented depreciation for all mobile assets of the institution; however, during the process it did not make the lifting of the physical inventory to ascertain the existence and condition of use of registered property in the institution patrimony. Furthermore, it was observed that for some items of the institution's heritage, the process for performing the impairment adjustment was not based on technical tests or goods conditions assessments, the earlier accumulated depreciation was used to adjust the goods with their current values.

Key words: *Implantation; Public Accounting; Depreciation; Brazilian Accounting Standard Applied to the Public Sector; Asset Control.*

RESUMEN

Este estudio tuvo como objetivo verificar los procedimientos adoptados por el Departamento de Contabilidad de una universidad pública para desplegar la depreciación, derivada de la exigencia de su registro, de acuerdo con la Norma Contable Brasileña Aplicada al Sector Público 16.9 - Depreciación. El enfoque metodológico utilizado fue un estudio de caso. Para lograr los objetivos, este estudio se caracteriza por ser descriptivo, y en relación con los procedimientos, esta investigación tiene características documentales y estudios bibliográficos. Como resultado, se encontró que la universidad pública analizada implementó la depreciación para todos los activos móviles de la institución; Sin embargo, durante el proceso no se realizó el levantamiento del inventario físico para conocer la existencia y condición de uso de la propiedad registrada en el patrimonio institucional. Además, se observó que para algunos elementos del patrimonio de la institución, el proceso para realizar el ajuste por deterioro no se basó en pruebas técnicas o evaluaciones de condiciones de bienes, la depreciación acumulada anterior se utilizó para ajustar los bienes con sus valores actuales.

Palabras clave: *Implantación; Contabilidad pública; Depreciación; Norma de contabilidad brasileña aplicada al sector público; Control de activos.*

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade passou por um processo de convergência internacional ao longo dos últimos anos, o que permitiu que essa ciência buscasse harmonizar as normas contábeis existentes no Brasil com aquelas utilizadas em outros países. Essa convergência teve, entre seus motivadores, a busca pela interpretação e compreensão das demonstrações contábeis por acionistas, credores, investidores e demais usuários das informações contábeis que estivessem em qualquer localidade do mundo. No Brasil, a Lei das Sociedades Anônimas, nº 6.404, de 1976, sofreu alterações em determinados dispositivos pela Lei nº 11.638, de 2007, aderindo aos padrões internacionais.

Acompanhando essas mudanças do cenário contábil empresarial foi editada a Portaria nº 184/2008, pelo Ministério da Fazenda, determinando o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), fato que resultou na publicação das Normas Brasileiras de *GeCont*, v. 3, n. 2, *Florianópolis-PI*, Jul-Dez. 2016.

Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) pelo Conselho Federal de Contabilidade. Essas normas contemplam conceitos, procedimentos e técnicas contábeis essenciais para o atendimento das novas demandas sociais por um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Governamental. As NBCASPs foram editadas dando maior ênfase ao patrimônio público, que corresponde ao conjunto de direitos e bens, avaliáveis em moeda corrente, das entidades do setor público e suas obrigações, sendo sujeito às variações e mutações geradas pela movimentação dos recursos públicos para geração dos diversos serviços oferecidos pelo governo.

A convergência direcionada para o setor públicopublicou um número de 11 (onze) normas, entre elas, está a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, que refere-se à obrigatoriedade do registro da depreciação em âmbito público brasileiro. Essa norma busca evidenciar o patrimônio público nas demonstrações contábeis com informações mais condizentes com a real posição patrimonial de cada ente público. Com essa perspectiva, tal norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.

O registro da depreciação, anteriormente, somente era realizado quando da alienação do bem. Nesse momento era instalada uma comissão para avaliar o bem e estabelecer um teto mínimo para os lances em leilões. Com a introdução da NBC T 16.9, o registro da depreciação deve ser realizado periodicamente, refletindo uma variação patrimonial diminutiva independente da execução orçamentária, que tem como objetivo reconhecer a perda do valor dos elementos do ativo imobilizado, seja por desgaste pelo uso, seja pela obsolescência ou a ação da natureza durante sua vida útil.

Dessa forma, justifica-se a necessidade de discussões em torno da implantação da depreciação em âmbito governamental, tendo em vista que tal temática corresponde a um assunto novo nessa área do conhecimento, que carece de pesquisas empíricas. Vale ressaltar que estudos visando analisar os procedimentos de atendimento a NBC T 16.9 são importantes, pois podem servir como referência para implantação em outras instituições e, também, como parâmetro de aperfeiçoamento para as diretrizes estabelecidas por essa norma.

Diante desse contexto, emerge a seguinte questão: Quais foram os procedimentos adotados pelo Setor de Contabilidade de uma instituição pública de ensino superior para implantar a depreciação, conforme a NBCASP 16.9 – Depreciação. Com base no problema, esta pesquisa tem como objetivo geral identificar os procedimentos adotados pelo Setor de Contabilidade de uma instituição pública de ensino superior para implantar a depreciação conforme a NBCASP 16.9 – Depreciação.

O artigo tem a perspectiva de contribuir com a reflexão de gestores públicos, usuários e estudiosos de áreas afins sobre a evidenciação de demonstrações contábeis que possam apresentar informações condizentes com a realidade do patrimônio público, as quais devem atender a legislação vigente, e, especificamente, no caso da depreciação, possibilitam demonstrar a redução de valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência, e, tornando, assim, o patrimônio mais próximo do real.

A pesquisa é constituída por cinco tópicos: este primeiro denominado introdução fornece uma visão geral a respeito da pesquisa. O segundo compreende o embasamento do estudo. O terceiro trata da metodologia que norteará a pesquisa. O quarto apresenta os resultados da pesquisa. O quinto considerações finais, recomendação e conclusão.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 PATRIMÔNIO PÚBLICO

O patrimônio público compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda, das entidades que compõem a Administração Pública (KOHAMA, 2006). A NBC TSP 16.1 apresenta o conceito de patrimônio público com mais ênfase a contabilidade patrimonial, caracterizando os direitos e bens, assim, 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.

Para Bezerra Filho (2008), o patrimônio público deve ser analisado sob dois aspectos: qualitativo e quantitativo. O aspecto qualitativo não indaga 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, 2009).

Assim, temos que o patrimônio é o conjunto dos elementos que o compõem: os bens, valores, créditos e obrigações. O aspecto quantitativo é conceituado como um fundo de valores à disposição de uma entidade, em determinado momento e cujos elementos são avaliados com a mesma unidade de medida, a fim de que possam ser reduzidos a uma única expressão numérica. Então, sob o aspecto quantitativo, o patrimônio é o agrupamento dos seus vários componentes nos três elementos básicos da equação patrimonial (Ativo – Passivo = Saldo Patrimonial), avaliados monetariamente.

Analisando o patrimônio detalhadamente, sob o aspecto qualitativo, temos a classificação quanto ao critério jurídico e ao contábil. Sob o critério jurídico, o Código Civil Brasileiro, segundo o art. 98, divide os bens em públicos e particulares, e considera como bens públicos:

- I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;
- II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;
- III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Os bens de uso comum, segundo sua formação, podem ser classificados em naturais, aqueles que não absorveram ou absorvem recursos públicos, como rios, mares, praias, baías, lagos etc., e, os artificiais, que correspondem aos bens cuja existência demanda a intervenção humana e recursos públicos, como ruas, praças, estradas etc.

Então, os bens de uso comum são destinados ao uso de todos, independentemente, de qualquer ato de autorização, sendo inalienáveis, impenhoráveis e imprescritíveis, ou seja, não podem ser vendidos livremente, não podem ser dados em garantia judicial, nem ser usucapidos. Além disso, os bens de uso comum quando naturais não são inventariados, nem avaliados, logo, não são contabilizados como Ativo, já os artificiais são contabilizados no ativo e incluídos no patrimônio da instituição.

Os bens de uso especial, segundo Bezerra Filho (2008), são os destinados ao uso das repartições públicas, como instrumentos do Estado para a prestação de serviços à comunidade – hospitais, museus, bibliotecas, instalações militares, residências oficiais, prédios escolares, prédios administrativos, com seus mobiliários e/ou equipamentos etc. Assim, os bens de *GeCont*, v. 3, n. 2, *Floriano-PI, Jul-Dez. 2016*.

uso especial, ou do patrimônio administrativo, conforme Silva (2009), são contabilizados no ativo, inventariados e avaliados, sendo inalienáveis quando empregados no serviço público e enquanto conservarem essa condição.

Os bens dominicais são os bens do Estado que não estão ligados a algum uso específico, sendo eles os terrenos públicos, os bens declarados inservíveis e os prédios desativados. Assim como os bens de uso especial, estes são contabilizados no ativo, inventariados e avaliados, dão e podem produzir renda, e podem ser alienados nos casos e na forma que a lei estabelecer.

Ainda sob o critério jurídico, os bens patrimoniais públicos podem ser classificados em bens móveis e imóveis. Segundo Silva (2009), os bens móveis são suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. E os bens imóveis, são o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente, além dos direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram e os direitos à sucessão aberta.

Para avaliação e mensuração de ativos e passivos no setor público, tem-se como base a NBC TSP 16.10, a qual estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Segundo essa norma, a avaliação patrimonial é a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos, e a mensuração é a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrentes da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas. Os critérios para a avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais estão estabelecidos na norma e devem ser obedecidos pelas entidades do setor público.

Os principais critérios de avaliação e mensuração são: Disponibilidades – Pelo valor original; Créditos e dívidas – Pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira; Estoques – com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção; Investimentos permanentes. As participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados, sobre cuja administração se tenha influência significativa, devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. As demais participações podem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição; Imobilizado – Pelo valor de aquisição, produção ou construção; Intangível – Pelo valor de aquisição ou de produção; Diferido – Pelo custo incorrido.

As variações patrimoniais, conforme estabelece a NBC TSP 16.4, são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando ou não, o seu resultado. Tais variações são classificadas em qualitativas e quantitativas. As variações quantitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. Já as variações qualitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

2.2 DEPRECIACÃO

A palavra depreciação tem origem latim, do termo *pretium*, que significa valor ou preço, portanto, *de-pretium* significa redução de preço ou valor. Seguindo a origem da palavra, a NBC TSP 16.9 e o Manual SIAFI definem depreciação como a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Conforme Silva (2009), o processo de depreciação constitui o reconhecimento e apropriação anual ou mensal desse desgaste em função do uso durante o tempo de vida útil. Portanto, ao invés de reconhecer o custo ou despesa apenas no exercício

GeCont, v. 3, n. 2, Floriano-PI, Jul-Dez. 2016.

em que o bem é baixado, essa perda de valor é reconhecida mediante a distribuição do custo de aquisição pelo número de exercícios em que o bem for utilizado.

Para Iudícibus et al (2010), depreciação é o processo de transformar em despesa um pedaço do valor de aquisição de um ativo imobilizado destinado ao uso, já que ele não será recuperado pela venda do bem a que se refere. É a diferença entre o custo de aquisição e o valor residual de um ativo destinado ao uso.

Segundo Padoveze (2008), a depreciação pode ser conceituada sob três aspectos: o *contábil*, que é a diminuição de valor dos bens pelo uso, desgaste, ou obsolescência; o *financeiro*, que é a forma de recuperação dos valores gastos a título de investimento no negócio; e o de *custos*, que é a forma de transformar os valores dos imobilizados em despesas, à medida que os bens forem utilizados.

Os prazos de depreciação podem variar de acordo com o aspecto analisado, sendo no contábil as taxas determinadas por lei ou estimados por especialistas ou aceitos pelo mercado, no financeiro depende dos prazos de retornos estipulados pela empresa, e no de custos na formação de preços de venda dos produtos baseado nos prazos de retornos estipulados pela empresa. A depreciação para o setor público poderia/deveria ser classificada como fundo de depreciação, já que neste aspecto o seu registro seria no Passivo para evidenciar quais os valores estão sendo consumidos contabilmente e que devem ser repostos no futuro, tendo assim que se preparar financeiramente para novos gastos em reposição dos bens tangíveis.

2.2.1 Fatores que Influenciam a Depreciação

2.2.1.1 Vida Útil

A vida útil é um dos fatores que influenciam no cálculo da depreciação dos bens, definido no Manual Siafi (2013) como o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo. Essa definição é complementada ainda com o conceito de vida útil econômica, que é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual a entidade espera obter fluxos de benefícios econômicos futuros de um ativo.

Para determinação da vida útil, são avaliadas as causas físicas e funcionais que podem gerar a diminuição do valor dos bens, em virtude da perda da capacidade de produção tornar o bem incapaz de gerar benefícios econômicos; o desgaste provocado pelo volume de produção ou pela ação da natureza, seja exposição à chuva, ao sol e outras intempéries; e a obsolescência quando aparecem bens mais aperfeiçoados que os substituem.

Diante disso, o período de tempo estimado para a depreciação pode variar de acordo com os critérios utilizados pela entidade, assim, os mesmos bens podem ter vida útil diferente, variando com base na sua finalidade de uso, considerando a eficiência; a geração de benefícios econômicos; os gastos com manutenção. Quando não for possível determinar a vida útil de um bem, este não pode ser depreciado.

De acordo com NBCASP T 16.9, a vida útil deve ser revisada, pelo menos, no final de cada exercício, quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas. A reavaliação e a implantação de nova peça são fatores que podem gerar alterações no valor da depreciação, devendo ser divulgadas.

No Manual SIAFI, (2013) foi estabelecida a vida útil de cada classe contábil, com o objetivo de padronizar os critérios das entidades públicas, gerando assim dados consistentes e comparáveis, viabilizando a divulgação nas notas explicativas do Balanço Geral da União. A padronização foi estabelecida devido às limitações operacionais dos sistemas, compreensão da informação e representatividade, todavia, poderão ser utilizados parâmetros de vida útil

diferenciados para bens que necessitem de critérios específicos devendo ser divulgado em nota explicativa e comunicado à CCONT.

A vida útil, estabelecida no Manual SIAFI, varia entre 5 a 30 anos, de acordo com cada classe contábil, conforme pode ser observado na Tabela 1:

Tabela 1 - Vida útil por classe contábil

Conta	Título	Vida útil (anos)
14212.02.00	AERONAVES	-
14212.04.00	APARELHOS DE MEDIÇÃO E ORIENTAÇÃO	15
14212.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO	10
14212.08.00	APAR., EQUIP., E UTENS.MED., ODONT., LABOR. E HOSP.	15
14212.10.00	APARELHOS E EQUIP. P/ ESPORTES E DIVESÕES	10
14212.12.00	APARELHOS E UTENSÍLIOS DOMÉSTICOS	10
14212.13.00	ARMAZÉNS ESTRUTURAIS – COBERTURAS DE LONA	10
14212.14.00	ARMAMENTOS	20
14212.16.00	BANDEIRAS, FLAMULAS E INSIGNIAS	-
14212.18.00	COLEÇÕES E MATERIAIS BIBLIOGRÁFICOS	10
14212.19.00	DISCOTECAS E FILMOTECAS	5
14212.20.00	EMBARCAÇÕES	-
14212.22.00	EQUIPAMENTOS DE MANOBRAS E PATRULHAMENTO	20
14212.24.00	EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO, SEGURANÇA E SOCORRO	10
14212.26.00	INSTRUMENTOS MUSICAIS E ARTÍSTICOS	20
14212.28.00	MÁQUINAS E EQUIP. DE NATUREZA INDUSTRIAL	20
14212.30.00	MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ENERGÉTICOS	10

Fonte: Elaborado pelo autor

2.2.1.2 Valor Residual

O valor residual é o 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, assim, a depreciação deve ser reconhecida até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

O valor residual deve ser revisado pelo menos no final de cada exercício, de acordo com a NBC SP 16.9, caso não seja adequado, deverá ser realizado teste de recuperabilidade, atribuindo a ele um novo valor, baseado em laudo técnico, devendo essa mudança ser divulgada em nota explicativa, conforme estabelecido na Macrofunção 020330 do Manual Siafi.

O valor residual de cada classe contábil também foi estabelecido no Manual SIAFI, variando entre 0% a 20% do valor contábil bruto. Existem contas que possuem bens muito específicos, que não foram determinados os valores residuais, ficando a critério dos órgãos que possuem tais bens. A tabela 2 apresenta os valores residuais determinados no Manual:

Tabela 2 - Valor residual por classe contábil

Conta	Título	Valor residual
14212.02.00	AERONAVES	-
14212.04.00	APARELHOS DE MEDIÇÃO E ORIENTAÇÃO	10%
14212.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO	20%
14212.08.00	APAR., EQUIP., E UTENS.MED., ODONT., LABOR. E HOSP.	20%
14212.10.00	APARELHOS E EQUIP. P/ ESPORTES E DIVESÕES	10%
14212.12.00	APARELHOS E UTENSÍLIOS DOMÉSTICOS	10%
14212.13.00	ARMAZÉNS ESTRUTURAIS – COBERTURAS DE LONA	10%
14212.14.00	ARMAMENTOS	15%
14212.16.00	BANDEIRAS, FLÂMULAS E INSIGNIAS	-
14212.18.00	COLEÇÕES E MATERIAIS BIBLIOGRÁFICOS	0%
14212.19.00	DISCOTECAS E FILMOTECAS	10%
14212.20.00	EMBARCAÇÕES	-
14212.22.00	EQUIPAMENTOS DE MANOBRAS E PATRULHAMENTO	10%
14212.24.00	EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO, SEGURANÇA E SOCORRO	10%
14212.26.00	INSTRUMENTOS MUSICAIS E ARTÍSTICOS	10%
14212.28.00	MÁQUINAS E EQUIP. DE NATUREZA INDUSTRIAL	10%
14212.30.00	MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ENERGÉTICOS	10%

Fonte: Elaborado pelo autor

2.2.3 Métodos

Existem vários métodos de cálculo da depreciação, sua aplicação deve ser compatível com a vida útil do ativo. Os métodos abordados pelos autores são os das Quotas Constantes ou Linha Reta; das Somas dos Dígitos ou Soma dos Algarismos dos Anos; das Unidades Produzidas; e o do Saldo Decrescente.

O método das quotas constantes, conforme Iudícibus (2009, p. 251), é o que distribui o custo do bem em função exclusivamente do tempo. É um método usado universalmente em vista de sua grande simplicidade de cálculo e de funcionamento.

O método das somas dos dígitos ou soma dos algarismos dos anos considera que o valor da depreciação é decrescente a partir do total dos anos, e assim por diante. Assim, o valor da depreciação é calculado somando-se os dígitos que vão desde a unidade até o dígito que represente o número de anos da vida útil do bem. De acordo com MCASP (2012), esse é o método mais adequado para itens do imobilizado, tais como veículos.

O método das unidades produzidas, de acordo com o MCASP (2012), resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção. Esse método é utilizado para os ativos que possa medir a capacidade de produção. Assim, com a estimativa das unidades que serão produzidas em determinado tempo, é possível determinar o valor da depreciação por unidade.

O método do saldo decrescente, segundo Iudícibus (2009, p. 252), é o qual se calculam as quotas de depreciação pela multiplicação de um percentual fixo sobre o valor contábil que vai decrescendo ano a ano. Não há base teórica para preferir um método em detrimento de qualquer outro. Em resumo, excluindo motivos fiscais, deve-se usar sempre o método mais simples – geralmente a depreciação pela linha reta (HENDRIKSEN, 2009).

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Ribeiro e Paluan (2015) realizaram um estudo que objetivou estudar os conceitos e definições acerca da depreciação de bens públicos, apresentando um estudo de caso em uma entidade do Ministério da Educação. Esses autores concluíram que, com o registro da depreciação, as demonstrações contábeis apresentariam informações mais condizentes com o real patrimônio da entidade, apresentando sua vida útil e valor atualizado do bem.

GeCont, v. 3, n. 2, Floriano-PI, Jul-Dez. 2016.

A pesquisa de Tedroset al (2015) teve como objetivo identificar perspectivas e desafios no reconhecimento da depreciação no patrimônio de uma instituição de ensino superior. Observou-se que a instituição usou estimativa para obter o valor justo dos bens registrados em exercícios anteriores para que a base monetária fosse confiável, permitindo assim a apropriação da depreciação de seus bens móveis. Concluindo que houve melhoria no controle patrimonial pela evidenciação real do patrimônio da entidade, mas para a tomada de decisão não foram apontadas contribuições com o registro da depreciação.

Teixeira, Peralta e Irala (2014) demonstraram, em seu estudo, como as prefeituras municipais do interior do Mato Grosso do Sul vêm se preparando para fazer a depreciação dos seus bens. Concluiu-se ao final da pesquisa, que os contadores públicos não estão preparados para implantação do registro da depreciação, mas já procuram meios para se adequar à obrigatoriedade das novas normas.

O estudo realizado por Viana et al. (2013) teve como objetivo verificar os procedimentos adotados para implantação da depreciação em uma Instituição Federal de Ensino Superior, com intenção de mostrar as dificuldades na implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público, vigentes para os bens do ativo imobilizado, bem como suas contribuições para a tomada de decisões sob a ótica dos administradores. Como resultado, foi constatado que a instituição ainda não realiza os procedimentos de depreciação, necessitando de uma reestruturação do sistema patrimonial, bem como de controle mais aprofundado do imobilizado para análise dos valores dos bens e realização do teste de recuperabilidade.

Arraes et al. (2013) pesquisaram sobre os procedimentos de depreciação e reavaliação dos bens móveis próprios da administração direta e indireta do Poder Executivo do Estado do Tocantins. Os autores observaram que o início da adesão à nova contabilidade governamental brasileira deu-se com o reconhecimento da reavaliação e depreciação dos bens móveis da administração indireta e direta do Poder Executivo, sendo continuada com o estudo e levantamento para implantação dos demais procedimentos pela Secretaria da Administração, em coordenação com a Secretaria da Fazenda e a Controladoria Geral do Estado.

Graciliano e Fialho (2012) realizaram um estudo com o objetivo de analisar a contribuição do registro da depreciação na contabilidade governamental para a transparência das informações na gestão pública. Identificaram que o trabalho para a adequação de valor dos ativos foi iniciado, mas, por ser complexo e demandar tempo e recursos humanos, o que o limitava, foi estabelecido cronograma para que seja efetivado. Tendo um constante aperfeiçoamento com as mudanças trazidas para contabilidade governamental e as iniciativas de adequar as práticas contábeis na administração pública.

Machado, Freytag e Maliski (2012) realizaram um estudo que teve como objetivo geral verificar quais os procedimentos adotados por uma instituição estadual pública para se adaptar às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, mas também conhecer a situação em que se encontram os registros dos bens patrimoniais dessa instituição em confronto com as medidas a serem adotadas para cálculo e registro da depreciação. Os resultados mostraram que a instituição está realizando o levantamento patrimonial, para, posteriormente, adotar as novas regras relativas à depreciação no setor público, com a finalidade de demonstrar a sua real posição patrimonial.

Dantas et al. (2012) verificaram no estudo se os estados e municípios brasileiros reconhecem e evidenciam a depreciação em seus balanços patrimoniais, constatando a evolução histórica da despesa com depreciação. Como resultado, constatou-se que 10 estados brasileiros não reconheceram a depreciação dos bens móveis nas demonstrações do ano de 2008 e que 98,4% dos municípios brasileiros não evidenciaram a depreciação. De acordo com esses dados, evidenciou-se que as entidades públicas analisadas não registram a depreciação dos bens, apresentando nas demonstrações contábeis um resultado econômico-patrimonial que

não reflete adequadamente a real situação dos bens do ativo imobilizado desses entes públicos.

Silva et al. (2011) pesquisaram sobre os procedimentos adotados para cálculo e registro da depreciação por uma Unidade Gestora (BANT). Os resultados evidenciaram que a Base Aérea de Natal (Seção de Registro) está preparada para adotar os novos procedimentos, conceitos e regras relativos à depreciação no setor público, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade e Secretaria do Tesouro Nacional, com base nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Miranda, Lima e Ferreira (2010) realizaram um estudo que teve como objetivo desenvolver um modelo de processo que possa ser utilizado nas entidades governamentais. Concluíram que, para a execução do procedimento da depreciação no Setor Público brasileiro, faz-se necessário o restabelecimento do valor original dos bens móveis, mediante levantamento físico-contábil dos valores registrados, com aplicação, quando necessário, dos procedimentos contábeis da reavaliação e de *impairment*, ambos contemplados nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A pesquisa de Silveira (2010) analisou os impactos que a contabilização da depreciação poderia causar nos entes públicos. Os resultados obtidos apresentaram que as demonstrações contábeis sofrerão reduções com o cálculo da depreciação, tornando as informações sobre o patrimônio público mais condizentes com a real posição patrimonial de cada ente, deixando de serem “fictícias”.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPOLOGIAS DA PESQUISA

Beuren et al. (2003) recomendam que a pesquisa seja delineada quanto aos objetivos, procedimentos e abordagem do problema. Quanto aos objetivos, este estudo foi caracterizado como pesquisa descritiva. De acordo Gil (1999), a pesquisa descritiva é aquela que tem como objetivo descrever as características de uma determinada população ou fenômeno. Nesse sentido, foram realizadas descrições dos procedimentos adotados pelo Setor de Contabilidade de uma instituição federal de ensino superior para implantar a depreciação conforme a NBCASP 16.9 – Depreciação.

Com relação aos procedimentos, esta pesquisa possui as características de pesquisa documental e pesquisa bibliográfica, uma vez que foi necessária a realização de levantamento referente ao referencial teórico existente em livros, artigos científicos, bem como, em materiais coletados dentro da instituição pública pesquisada.

Quanto à discussão sobre o problema, este estudo é caracterizado como sendo qualitativo, tendo em vista que, segundo Beuren et al. (2003), na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado e não faz uso de métodos estatísticos.

3.2 ESTUDO DE CASO

A pesquisa se propõe a realizar um estudo de caso em uma instituição federal de ensino superior, fato que demonstra a originalidade do estudo, ao discutir tal temática com acesso aos dados do setor público *in loco*. Essa universidade é uma instituição pública, organizada sob a forma de autarquia. A instituição pesquisada possui 13 unidades gestoras, dividida em um Órgão Principal, quatro Centros Acadêmicos, três Hospitais, um Complexo Hospitalar de Saúde, uma Maternidade Escola e dois Órgãos Suplementares na capital e um

G&Cont, v. 3, n. 2, Floriano-PI, Jul-Dez. 2016.

Centro de Ensino no interior do Estado, sendo os bens do imobilizado distribuídos nessas unidades de ensino e nos setores administrativos.

O controle patrimonial e contábil da IFES é realizado por meio de dois sistemas, que não são integrados, porém, os valores coincidem e são confiáveis. São eles: o Sistema de Controle Patrimonial, no qual são registrados os fluxos da área administrativa através da informatização do controle patrimonial, desde o orçamento até a entrega de empenhos, além de almoxarifados, preços, depreciação, entre outros, e o Sistema Integrado de Administração Financeira, SIAFI, que é utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos federais.

O fluxo de aquisição de um bem móvel inicia quando a unidade requerente solicita o bem ao Departamento de Materiais e Patrimônio (DMP), através de requisição no Sistema de Controle Patrimonial. Em seguida, o DMP realiza o processo de compras, sendo a maioria realizada por pregão eletrônico, por meio do Portal de Compras do Governo Federal – Comprasnet. Após a compra, é importada a Ata Eletrônica para o Sistema de Controle Patrimonial, no qual a unidade requerente manifesta o interesse e realiza o empenho, sendo emitido pelo Departamento de Contabilidade e Finanças, DCF. O fornecedor recebe o empenho e providencia o bem.

O recebimento físico do bem é realizado no DMP, o qual confere o bem de acordo com os documentos fiscais e efetua o tombamento no Sistema de Controle Patrimonial, mediante Termo de Tombamento, registrando informações quanto ao grupo de material, denominação, especificação, marca, unidade responsável, valor de entrada, data de garantia etc. O bem é destinado à unidade responsável e os documentos são remetidos ao DCF para apropriação no SIAFI.

3.3 COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi realizada através de visitas a instituição onde foram obtidos relatórios dos sistemas internos da IFES, disponibilizados pela comissão de implantação da depreciação. Além disso, foram realizadas conversas com membros de tal comissão para tomar conhecimento sobre as etapas adotadas pela instituição para o cumprimento da norma de depreciação. Os materiais obtidos junto aos setores foram: relatórios analíticos de alguns bens móveis, manuais de procedimentos adotados, demonstrações contábeis da instituição em estudo, relatórios de grupos de materiais. Esses dados estavam disponíveis no Sistema de Controle Patrimonial da IFES e no Sistema Integrado de Administração Financeira.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DA DEPRECIÇÃO

O processo de implantação da depreciação na IFES foi iniciado através de criação de uma comissão com os servidores do Departamento de Contabilidade e Finanças, Departamento de Materiais e Patrimônio e Superintendência de Informática, para realização de ajustes no Sistema de Controle Patrimonial, conforme orientações e critérios da Macrofunção SIAFI 020330. A vida útil e o valor residual adotado pela IFES são os estabelecidos para cada conta contábil por essa macrofunção, devido à necessidade de padronização de critérios para geração de dados condizentes com a realidade e comparáveis entre as instituições públicas.

Para calcular os valores da depreciação foram criados mais campos no Sistema de Controle Patrimonial para o histórico do bem, permitindo visualizar informações mais detalhadas, agrupadas em Informações Gerais, Informações da Aquisição, Informação da

G&Cont, v. 3, n. 2, Floriano-PI, Jul-Dez. 2016.

Nota, Alterações do Bem, Ajustes de Valores Contábeis Realizados e Movimentações Estornadas. O Sistema de Controle Patrimonial sofreu alterações para atender as particularidades da contabilização da depreciação, como a criação de campos para grupo de material, valor atual do bem, valor de entrada, valor acumulado, valor de depreciação acumulada, valor residual, vida útil, vida útil base para depreciação, vida útil anterior, responsável pelo cadastro, data do cadastro, data de início de uso, data base para depreciação, se o bem é depreciable ou não, e anulado.

Além disso, o Sistema de Controle Patrimonial foi ajustado para gerar relatórios para controlar, de forma adequada e íntegra, a valoração de ativo. Esses relatórios são utilizados para demonstrar o histórico e a forma de cálculo dos procedimentos de valoração de cada item do ativo, os lançamentos que serão feitos pelos executores no SIAFI, o detalhamento do valor depreciado de cada bem por grupo, entre outros aspectos. No detalhamento do grupo de material, é possível visualizar o valor de entrada, o valor líquido contábil do período anterior, valor residual, valor depreciable, a depreciação do mês corrente, depreciação acumulada e o valor líquido contábil atual, de modo que há possibilidade de detalhar por bem o valor depreciado para cada grupo.

No detalhamento do item específico, além das particularidades adotadas para contabilização da depreciação quando do cadastro do item, é possível visualizar, também, o histórico dos ajustes de valores contábeis no qual consta o tipo de ajuste (redução a valor recuperável; depreciação), data de cadastro, data base de depreciação, a unidade gestora patrimonial, o valor do ajuste e o usuário que realizou a operação.

Esse processo foi concluído antes do prazo estabelecido na Macrofunção 020330, assim, até o final de janeiro de 2011 deveria se depreciar os bens adquiridos em 2010. Esses bens foram depreciados pela IFES, através da funcionalidade de Ajuste de Valor Contábil do módulo de Patrimônio do Sistema de Controle Patrimonial. O processo de depreciação na IFES para os bens adquiridos a partir de 2010 é realizado no lançamento do bem. Quando do registro, este é classificado de acordo com a conta contábil e o grupo de material, especificando-se o valor residual e a vida útil. Sendo assim, são realizados os cálculos e determinados os valores de depreciação, que são apropriados mensalmente a cada bem. Porém, há casos em que os valores de depreciação correspondem a períodos maiores, devido à necessidade de ajustes do Sistema de Controle Patrimonial durante o processo de implantação da depreciação.

Já para o processo de depreciação dos bens adquiridos antes do ano de 2010 seguiram-se os prazos estabelecidos na Macro função 020330. Portanto, aeronaves, embarcações, equipamentos de processamentos de dados e veículos de tração mecânica, foram depreciados até o final de 2011; aparelhos e equipamentos de comunicação, máquinas e equipamentos de natureza industrial até o final de 2012; e aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares, e mobiliários em geral, foram depreciados até o final de 2013.

Para a contabilização da depreciação dos bens adquiridos antes do ano de 2010, foi necessário realizar reavaliação ou redução ao valor recuperável, já que até então, os bens permaneciam registrados com seus valores históricos, pela falta de procedimento para preservar o valor original adequado dos ativos. Os ajustes realizados utilizaram parâmetros de referência específicos para a conta contábil, por exemplo, para veículos de tração mecânica, foi utilizada a Tabela da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE), a qual expressa preços médios de veículos no mercado nacional. Já para os mobiliários em geral, foi calculado a depreciação do bem de acordo com a data de aquisição e o valor da depreciação acumulada foi lançada como redução ao valor recuperável e aplicada à depreciação com os novos dados encontrados.

Vejamos o exemplo de uma poltrona adquirida anterior a 2010, por R\$ 355,10, que tem como vida útil 10 anos e cujo valor residual equivalente a 10% do valor de aquisição:

Tabela 6 - Bens adquiridos anteriores a 2010 sem parâmetros de referência específicos

Data de Aquisição	24/03/2006	
Valor de Aquisição	R\$ 355,10	A
Valor Residual - 10%	R\$ 35,51	B
Valor depreciável total	R\$ 319,59	C = A-B
Vida útil em meses	120	D
Valor depreciável mensal	R\$ 2,66	E = C/D
Número de meses até 31/12/2009	45	F
Depreciação acumulada até 31/12/2009	R\$ 119,85	G = E * F
Ajuste a valor recuperável	R\$ 235,25	H = A - G
Valor Residual - 10% - Atual	R\$ 23,53	I
Valor depreciável total	R\$ 211,73	J = H - I
Vida útil em meses - Atual	75	K = D - F
Valor depreciável mensal	R\$ 2,82	L = J / K
Número de meses até 31/12/2014	60	M
Depreciação acumulada até 31/12/2014	R\$ 169,38	N = L * M
Valor Atual do Bem	R\$ 65,87	O = H - N

Fonte: Elaborado pelo autor

O processo adotado para esses bens, que não havia referência específica, foi apropriar a depreciação acumulada até 2009 (G), como redução a valor recuperável, e, a partir desta reconhecerdespesa com depreciação mensalmente, estabelecendo como vida útil atual (K) o prazo restante de acordo com a data de aquisição e o valor residual sugerido no Manual Siafi (2013) de 10% (dez por cento).

Para os bens adquiridos em 2010, não foi necessário realizar ajuste a valor recuperável, já que a apropriação da depreciação foi realizada no mesmo período. Houve a necessidade de apropriá-la toda de uma vez, devido às adaptações do sistema terem sido concluídas apenas em outubro de 2010, sendo realizada então em janeiro/2011, conforme a tabela7:

Tabela 7 -Bens adquiridos em 2010

Data de aquisição	05/02/2010	
Valor de Aquisição	R\$ 480,00	A
Valor Residual - 10%	R\$ 48,00	B
Valor depreciável total	R\$ 432,00	C = A-B
Vida útil em meses	120	D
Valor depreciável mensal	R\$ 3,60	E = C/D
Número de meses até 31/12/2010	11	F
Apropriação de 2010 realizada em janeiro/2011	R\$ 39,60	G = E * F
Número de meses de 31/12/2010 até 31/12/2014	34	H
Depreciação acumulada de 31/12/2010 até 31/12/2014	R\$ 122,40	I = E * H
Valor Atual do Bem	R\$ 318,00	J = A - G - I

Fonte: Elaborado pelo autor

Em relação aos bens adquiridos posteriores a 2010, não houve nenhum detalhe específico, uma vez que o sistema já estava pronto e as bases de cálculo como vida útil e valor residual definidas, sendo então apropriadas as despesas com depreciação mensalmente, como é o exemplo do armário adquirido em 14/03/2011:

Tabela 8 - Bens adquiridos posteriores a 2010

Data de aquisição	14/03/2011	
Valor de Aquisição	R\$ 437,20	A
Valor Residual - 10%	R\$ 43,72	B
Valor depreciável total	R\$ 393,48	C = A-B
Vida útil em meses	120	D
Valor depreciável mensal	R\$ 3,28	E = C/D
Número de meses até 31/12/2014	46	F
Depreciação acumulada até 31/12/2014	R\$ 150,83	G = E * F
Valor Atual do Bem	R\$ 286,37	H = A - G

Fonte: Elaborado pelo autor

O processo de contabilização da depreciação não envolveu a realização do levantamento preliminar do inventário físico dos bens móveis para verificar se os bens que estavam registrados na Contabilidade existiam fisicamente, bem como, não foi analisado se existiam bens que não foram incorporados ao patrimônio contábil. A execução desse processo estabelecerá uma base mais confiável e rígida para a contabilização da depreciação, porém, a IFES não dispunha da quantidade necessária de pessoal qualificado para a execução da contagem dos mais de 500.000 bens da instituição.

Na implantação do sistema contábil foram criadas as contas para depreciação acumulada e despesa com depreciação para a utilização nos eventos de lançamentos para Apuração do valor líquido contábil – Depreciação Acumulada, bem como o registro da depreciação dos exercícios anteriores, sendo:

- a. Apropriação da depreciação do ativo imobilizado
 - D - 5.2.3.2.8.XX.YY - Depreciação, Amortização e Exaustão
 - C – 1.4.2.9.0.Xx.Yy - Depreciações, Amortizações e Exaustões
- b. Registro da depreciação dos exercícios anteriores
 - D – 2.4.6.2.0.XX.YY – Ajustes de Exercícios Anteriores
 - C – 1.4.X.9.XX.YY – Depreciação, Amortização e Exaustão

Os reflexos da depreciação nas demonstrações são impactos no resultado com o decréscimo patrimonial e conta redutora de ativo no balanço Patrimonial, sendo assim, na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), a Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), através dos ajustes de bens com a depreciação, diminui o Resultado Patrimonial. No Balanço Patrimonial (BP) através da conta retificadora do ativo reduz o Ativo e o Patrimônio Líquido, através da diminuição do resultado do exercício.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados engloba os Balanços Patrimoniais e as Demonstrações de Variações Patrimoniais dos anos de 2009 a 2014. As depreciações demonstradas no Balanço Patrimonial são em 2009 (R\$ 0,00); 2010 (R\$ 1.840.785,42); 2011 (R\$ 17.124.036,91); 2012 (R\$ 30.872.741,49); 2013 (R\$ 57.829.468,31) e, em 2014 (R\$ 100.052.015,77).

Observa-se que houve um aumento relevante da depreciação com o passar dos anos, isso se deu pela apropriação da depreciação dos bens adquiridos em exercícios anteriores, bem como, dos atuais. Em 2009, não houve registro de depreciação de nenhum bem, visto que a obrigatoriedade foi exigida apenas para o início de 2010.

Em 2010, o valor da depreciação de R\$ 1.840.785,42, representa apenas 0,27% dos bens móveis e imóveis da IFES, R\$ 687.718.970,29. Esse valor não é relevante, pois se refere apenas ao registro de depreciação dos bens adquiridos em 2010. Porém, se calcularmos o percentual para o valor dos bens adquiridos em 2010, R\$ 96.664.320,95, essa representação aumenta para 2%, tornando a informação mais coerente.

Quadro 2 - Posição Patrimonial em 2010

POSIÇÃO PATRIMONIAL	2010
IMOBILIZADO	R\$ 685.878.184,87
BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	R\$ 687.718.970,29
DEPRECIACÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES.	R\$ 1.840.785,42

Fonte: Elaborado pelo autor

Em 2011, o valor da depreciação de R\$ 17.124.036,91, representa 2,25% dos bens móveis e imóveis. O aumento da representação é devido ao registro de depreciação das aeronaves, embarcações, equipamentos de processamentos de dados e veículos de tração mecânica, que seguiu o cronograma limite estabelecido no Manual Siafi, além da apropriação contínua da apropriação dos bens adquiridos em 2010 e 2011.

Quadro 3 - Posição Patrimonial em 2011

POSIÇÃO PATRIMONIAL	2011
IMOBILIZADO	R\$ 746.570.598,10
BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	R\$ 763.694.635,01
DEPRECIACÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES	(R\$ 17.124.036,91)

Fonte: Elaborado pelo autor

Em 2012, o valor da depreciação de R\$ 30.872.741,49, representa 3,64% dos bens móveis e imóveis. Cada vez mais crescente, a representação aumentou, uma vez que se registrou de depreciação dos aparelhos e equipamentos de comunicação, máquinas e equipamentos de natureza industrial, conforme o prazo definido no Manual Siafi.

Quadro 4 - Posição Patrimonial em 2012

POSIÇÃO PATRIMONIAL	2012
IMOBILIZADO	R\$ 816.726.107,86
BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	R\$ 847.598.849,35
DEPRECIACÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES	(R\$ 30.872.741,49)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em 2013, o valor da depreciação de 57.829.468,31 representa 6,35% dos bens móveis e imóveis. Tendo sido apropriado nesse período, de acordo com o calendário previsto no Manual Siafi, a depreciação dos aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares, bem como do mobiliário em geral.

Quadro 5 - Posição Patrimonial em 2013

POSIÇÃO PATRIMONIAL	2013
IMOBILIZADO	R\$ 852.332.919,15
BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	R\$ 910.162.387,46
DEPRECIACÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES	(R\$ 57.829.468,31)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em 2014, o valor da depreciação de R\$ 100.052.015,77 representa 10,06% dos bens móveis e imóveis.

Quadro 6 - Posição Patrimonial em 2014

POSIÇÃO PATRIMONIAL	2014
IMOBILIZADO	R\$ 894.024.853,89
BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	R\$ 994.076.869,66
DEPRECIACÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES	(R\$ 100.052.015,77)

Fonte: Elaborado pelo autor.

O quadro7 apresenta a relação Depreciação/Imobilizado, observando que o reconhecimento da depreciação dos bens móveis vem crescendo desde 2010, porém estima-se que essa relação cresça ainda mais, já que há entes governamentais que esse valor chega a ser superior 50% do valor do imobilizado.

Quadro 7 - Percentual da Depreciação Acumulada em relação ao Imobilizado

R\$ milhões						
Ano	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Imobilizado	591,0	687,7	763,6	847,5	910,1	994,0
Depreciação Acumulada	-	1,8	17,1	30,8	57,8	100,0
% Depreciação / Imobilizado		0,27%	2,25%	3,64%	6,35%	10,06%

Fonte: Elaborado pelo autor.

O crescimento anual da depreciação acumulada foi, de 2010 para 2011, de 830%, de 2011 para 2012, de 80,29%, de 2012 para 2013, de 87,32%, e de 2013 para 2014, de 73,01%. A tendência é que esse crescimento se equilibre a partir de 2014, visto que os bens adquiridos anteriores à apropriação da depreciação já foram todos ajustados.

Quadro 8 - Crescimento da Depreciação Acumulada

R\$ milhões						
Ano	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Imobilizado	591,0	687,7	763,6	847,5	910,1	994,0
Depreciação Acumulada	-	1,8	17,1	30,8	57,8	100,0
Crescimentos %			830,26%	80,29%	87,32%	73,01%

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando os procedimentos adotados pela IFES e os procedimentos descritos nas normas, observa-se que em relação à mudança critério contábil estabelecido na Macrofunção 020330 – item 2, observa-se foram cumpridos os prazos tanto do início do registro da depreciação dos bens adquiridos em 2010, quanto para a apropriação dos bens comprados anteriores a 2010, seguindo o cronograma descrito no item 16 do referido Manual.

Em relação à formação de comissão de servidores previsto no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – item 7 – para a realização dos trabalhos junto ao setor de patrimônio, ela foi constituída na instituição pesquisa e contou com servidores do Departamento de Contabilidade e Finanças, Departamento de Materiais e Patrimônio e Superintendência de Informática.

A verificação no inventário físico, que corresponde ao primeiro passo descrito para a realização da Avaliação e Depreciação de Bens Públicos no MCASP, para separar as perdas, não foi realizado pela IFES. Também não foi identificada a avaliação individual dos bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso em exercícios anteriores a 2010, para observar se o valor líquido contábil sofreu modificação significativa.

Os ajustes de exercícios anteriores foram realizados utilizando como ajuste o valor da depreciação que teria sido lançado até o final do exercício anterior ao da mudança de critério contábil, caso já fosse vigente o método da depreciação. Esses ajustes tiveram como contrapartida o patrimônio líquido, creditando a conta depreciação acumulada ou a conta do bem e debitando a conta de Ajuste de Exercícios Anteriores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa em atenção ao objetivo formulado identificou os procedimentos adotados pelo Setor de Contabilidade de uma instituição pública de ensino superior para implantar a depreciação conforme a NBCASP 16.9 – Depreciação. Para isto, foi descrita a sistemática adotada para registro da depreciação, apresentando a contabilização da depreciação na evidenciação patrimonial de alguns itens depreciado, assim como, foram verificados os procedimentos adotados pelo ente público pesquisado.

Recomendam-se outras pesquisas para que seja verificada a implantação da depreciação em âmbito governamental em outras instituições públicas, uma vez que esse assunto corresponde a uma temática nova no setor público, e, esse por sua vez, carece de pesquisas que sirvam como referência para implantação em outros órgãos, e, também, como parâmetro de aperfeiçoamento para as diretrizes estabelecidas na norma de depreciação.

Os resultados revelaram que a instituição pesquisada formou uma comissão envolvendo os Departamentos de Contabilidade e Finanças, Departamento de Materiais e Patrimônio e Superintendência de Informática para desenvolver os procedimentos a serem adotados no processo de implantação da NBCASP 16.9, bem como, para a realização de ajustes no Sistema de Controle Patrimonial da IFES. Constatou-se que foram realizados, inicialmente, os procedimentos adotados pela IFES para adaptação do sistema de controle patrimonial para apropriação da depreciação dos bens adquiridos em 2010, em seguida, registrou-se a depreciação dos bens adquiridos anteriores a 2010, conforme o estabelecido no Manual SIAFI.

Discute-se que, apesar da escolha dos gestores por fazer a depreciação padronizando a vida útil, conforme Manual SIAFI (2013), foi estabelecida a vida útil de cada classe contábil, com o objetivo de padronizar os critérios das entidades públicas. Levando em consideração o CPC 27, a vida útil deve ser revisada anualmente. Então, padronizar facilita a operação, mas afronta o arcabouço teórico da contabilidade. Portanto, conclui-se que a instituição de ensino pesquisada implantou a depreciação para todos os seus bens móveis, porém, não realizou todos os procedimentos recomendados pela NBCASP 16.9 para implantação desse processo. Verificou-se que durante o processo não foi realizado o levantamento do inventário físico para averiguar a existência e estado de uso dos bens registrados no patrimônio da instituição. Além disso, observou-se que, para alguns itens do patrimônio da instituição, o processo para a realização do ajuste a valor recuperável, não foi baseado em testes técnicos nem avaliações

das condições dos bens, tendo sido apropriada a depreciação acumulada como se esta estivesse sendo realizada desde a compra do bem.

Acrescenta-se, ainda, que ao comparar os resultados encontrados nessa pesquisa com o de estudos anteriores, verifica-se que os achados representam um avanço para a temática da depreciação em instituições públicas, uma vez que foi possível constatar que mesmo não atendendo todos os procedimentos recomendados na NBCASP 16.9, o processo de implantação da depreciação ocorreu na universidade pesquisada. Esses resultados contribuem com os estudos de Dantas et al. (2012), Machado, Freytag e Maliski (2012), Viana et al. (2013), Teixeira, Peralta e Irala (2014) que, anteriormente, observaram dificuldades para implantação da depreciação nos entes públicos.

REFERÊNCIAS

- ARRAES, C. B. Implantação dos procedimentos de depreciação e reavaliação de bens móveis: a experiência do poder executivo do Estado do Tocantins. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 6., 2013, Brasília. **Anais...** Brasília: CONSAD, 2013. Disponível em
:<[Http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/850/1/C6_TP_IMPLANTA%20C3%87%C3%83O%20DOS%20PROCEDIMENTOS%20DE.pdf](http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/850/1/C6_TP_IMPLANTA%20C3%87%C3%83O%20DOS%20PROCEDIMENTOS%20DE.pdf)> . Acesso em: 10 out. 2015.
- BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- BRASIL. Ministério da Fazenda Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Procedimentos Contábeis Patrimoniais. 5. ed. Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. Parte II.
- _____. Ministério da Fazenda Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI): Macrofunção 02.03.30**, Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2013.
- _____. **Resolução n. 1136/2008**. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, DF, 2008.
- 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, maio/ago. 2012.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GRACILIANO, E. A.; FIALHO, W. C. D. Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma Contribuição para o Disclosure de Gestão. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14 – 21, jan./abr. 2013.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. 5.ed., São Paulo: Atlas, 2009.
- KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- IUDÍCIBUS, S. de et al. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as 39 sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2010.
- G&Cont*, v. 3, n. 2, *Florianópolis-PI, Jul-Dez. 2016*.

MACHADO, R.; FREYTAG, D.; MALISKI, K. R. Mudanças de critério contábil na depreciação no setor público: um relato dos procedimentos realizados em uma instituição pública. **Publicitario UEPG**, v.20,n.1,p. 99-111, 2012.

MIRANDA, G. C.; LIMA, D. V. de; FERREIRA, L. O. G. Modelo de Processo de Depreciação de Bens Móveis no Setor Público: um estudo de caso no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região. In: ENCONTRO DA ANPAD, 34., 2010, Rio de Janeiro. **Anais**. Rio de Janeiro: ENANPAD, 2010. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/apb936.pdf>>. Acesso em: 10 out 2015.

PADOVEZE, C. L. **Manual de contabilidade básica**: contabilidade introdutória e intermediária: texto e exercícios. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RIBEIRO, E. de O. X.; PALUAN, I. A. Depreciação de Bens no Setor Público: um Estudo de Caso. **Revista Acadêmica da Faculdade Fernão Dias**, ano 2, n. 5, ago. 2015.

SILVA, L.M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, M. C. da et al. Depreciação no setor público: análises de procedimentos em uma unidade gestora. **Boletim de Orçamento e Finanças – Governet**, Rio Grande do Norte, n. 73, p. 418-432, maio/2011.

TEIXEIRA, A.; PERALTA, R. V., IRALA, C. S. Aplicação da Nova Norma NBC T.16.9. Depreciação nas Entidades do Setor Público Municipal Estado do Mato Grosso do Sul. Artigo In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE INTEGRAÇÃO E DESENVOLVIMENTO REGIONAL.2., Ponta Porã, 2014. **Anais...** Ponta Porã: SIDER, 2014. Disponível em: <<http://periodicos.uems.br/novo/index.php/ecaeco/article/view/4309>>. Acesso em 15 out. 2015.

TEDROS, L. de Sá et al. Depreciação no Setor Público: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. In: CONGRESSO ANPCONT. 9., Curitiba, 2015. **Anais...** Curitiba: ANPCONT, 2015. Disponível em: <<http://congressos.anpcont.org.br/ix/anais/files/2015-05/cpt058.pdf>> . Acesso em: 10 out.2015.

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