

Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma Contribuição para o *Disclosure* de Gestão

Erivelton Araújo Graciliano

Rio de Janeiro – RJ

Mestre em Ciências Contábeis pela UFRJ¹

egraciliano@gmail.com

Wilton Clarimar Dutra Fialho

Rio de Janeiro – RJ

Bacharel em Ciências Contábeis pela Unipli²

wilton-f@hotmail.com

Resumo

A contabilidade pública está aprimorando as transformações verificadas nos últimos anos no cenário mundial. Tais aprimoramentos visam implantar os padrões adotados internacionalmente, a fim de que a contabilidade pública, além de cumprir os aspectos legais e formais, possa aumentar a eficiência dos recursos aplicados no setor público, permitir maior transparência das informações e padronizar a evidenciação do patrimônio público. Para a melhor mensuração do seu patrimônio, o Governo Federal passou a registrar a partir de 2008 a depreciação dos bens públicos, o que não vinha sendo realizado em sua contabilidade. A transparência dessas informações será fator essencial para que o cidadão ou a sociedade organizada possa exercer, com efetividade, o controle social sobre as contas do Estado. Assim, o objetivo desse estudo foi analisar a contribuição do registro da depreciação na contabilidade governamental para a transparência das informações na gestão pública. Constatou-se no estudo que o registro da depreciação dos bens públicos vem sendo uma prática irreversível desde 2008, de modo que os relatórios contábeis têm contribuído para o *disclosure* contábil da gestão pública. Para o alcance do objetivo pretendido foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental, com análise qualitativa de dados, o que abrangeu fontes primárias e secundárias sobre os temas Transparência e Depreciação na Administração Pública federal.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Depreciação. Transparência Pública.

Abstract

The public accounting is enhancing the transformations occurred in recent years on the world stage. These enhancements aim to implement the standards adopted internationally, so that the public accounts, in addition to meeting the legal and formal, may increase the efficiency of funds invested in the public sector, allow for greater transparency of information and standardize the disclosure of public assets. To the best measure of its assets, the Federal Government in 2008 started to record the depreciation of public goods, which were not being held in its accounts. The transparency of this information is an essential factor for the individual or society organized to exercise with effectiveness, social control over the accounts of the state. The objective of this study was to analyze the contribution of record depreciation in the government accounting for the transparency of information in public administration. It was found that the record in the study of the depreciation of public assets has been a practice since 2008 irreversible, so that the financial reports have contributed to the public disclosure of management accounting. To achieve the intended goal was accomplished a bibliographical and documentary research, with qualitative data analysis, which included primary and secondary sources on topics and Transparency in Public Administration Federal Depreciation.

Key words: Public Accounting. Depreciation. Transparency Public.

1. Introdução

Após décadas a gestão pública está aprimorando as transformações verificadas nos últimos anos no cenário mundial, representadas, notoriamente, pelo processo de globalização. Tais aprimoramentos visam atender às necessidades para se aumentar a eficiência dos recursos aplicados no setor público, com intuito de obter maior transparência das informações.

Dentro do aspecto de globalização, especificamente quanto à convergência às normas internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou em 2008 as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Uma delas, a NBC T 16.9, trata de critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão no setor público (CFC, 2011).

¹UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro – CEP. 21941-590 – Rio de Janeiro – RJ.

²UNIPLI – Universidade Plínio Leite – CEP. 24020-000 – Niterói – RJ.

A NBC T 16.9 estabelece a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público, devendo ocorrer até que o valor contábil do ativo iguale-se ao seu valor residual. O valor depreciado, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas variações patrimoniais do exercício durante a vida útil econômica do bem.

Não obstante, a NBC T 16.9 contribui para a correta avaliação dos bens públicos registrados na contabilidade pública, à luz da Lei nº 4.320/64. Embora esta lei já abordasse o cálculo de depreciação “para efeito de apuração do saldo líquido das autarquias e outras entidades com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertença, integralmente, ao Poder Público” (BRASIL, 2011c); para os órgãos públicos – integrantes da administração direta –, parecia haver uma lacuna a ser preenchida. Essa questionável lacuna permitiu que se levasse mais de quarenta anos de mensuração do patrimônio público de maneira equivocada.

Outro aspecto a ser analisado é que a própria Lei 4.320/64 institui que a contabilização dos atos e fatos da administração pública deva atender a evidenciação e transparência da execução orçamentária, financeira e patrimonial. Evidenciação e transparência constituem requisitos indispensáveis para o exercício do controle social, que é a modalidade de controle externo cujo agente controlador é a sociedade civil organizada ou o cidadão. Dessa forma, o acesso transparente às informações da Administração Pública é imprescindível para o controle da sociedade, de modo que, além da Constituição Federal, atualmente estão em vigência a Lei da Transparência Pública (Lei Complementar nº 131/2009) e a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) que tratam de temas ligados ao *disclosure* da gestão pública.

A gestão pública impõe um desafio a ser vencido que é a maximização da utilização dos recursos públicos, colocados à disposição, pois quando utilizados indevidamente podem ocasionar efeitos contrários a seus objetivos. Estes objetivos visam fazer com que as entidades públicas se tornem instituições sólidas, eficazes e bem estruturadas, sendo tida como base de desenvolvimento econômico do país. Há a preocupação para que sejam utilizados métodos transparentes que visem proteger o patrimônio, assegurando uma melhor tomada de decisão e transmitindo assim a confiabilidade da informação.

A transparência na evidenciação dos atos e das contas da gestão pública é uma questão que ganhou maior notoriedade no Brasil a partir da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000). Porém, segundo SILVA (2009, p. 340), a transparência pública ainda encontra-se em um estágio incipiente em decorrência da divulgação de tais informações se darem em um ambiente político e cultural marcado por ideologias e interesses diversos.

No entendimento de Cruz, Silva e Santos (2009), de um modo geral, a transparência da informação deve caracterizar todas as atividades realizadas pelos gestores públicos, de maneira que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que os gestores governamentais têm realizado a partir do poder de representação que lhes foi confiado.

A busca por informações úteis, por transparência e controle dos gastos governamentais tem atraído atenção e interesse do próprio governo, das instituições privadas, dos cidadãos, de pesquisadores e das instituições da sociedade civil, dentre outros. A mensuração da depreciação é um fato que altera a composição patrimonial das entidades e implica na qualidade da tomada de decisão.

2. Gestão Pública no Brasil

A origem da palavra Gestão deriva do latim *gestione*, que quer dizer “ato de gerir, gerência, administração”. Administração, segundo Chiavenato (2000, p. 3), caracteriza-se como “o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar o uso dos recursos organizacionais para alcançar determinados objetivos de maneira eficiente e eficaz”.

Em se tratando da administração pública, a estrutura do Estado, mantida para assegurar direitos e atender a necessidades de indivíduos e coletividades, por meio de obras e serviços de interesse social, deve ser administrada em prol da continuidade desses serviços públicos.

A administração pública compõe todo o aparelhamento do Estado, baseada numa estrutura hierarquizada sob o enfoque da autoridade, distribuição funcional e relação de subordinação.

Os atos de gestão abrangem atividades econômicas e financeiras do Estado. As atividades econômicas visam o gerenciamento patrimonial, constantes do Ativo e do Passivo no balanço patrimonial. As atividades financeiras tratam da receita, gestão e despesa do Estado, no sentido de maximizar os recursos financeiros frente ao bem-estar da comunidade (SILVA, 2009, p. 96).

Nesse gerenciamento público, a Administração Pública deve se ater a princípios constitucionais e fundamentais – estes últimos previstos no Decreto-lei nº 200/67, além de princípios orçamentários previstos na legislação específica. Um dos princípios consagrados na gestão pública é o princípio do controle.

Enquanto que nas entidades privadas o controle é imposto pela alta administração, nas entidades públicas o controle é exercido por imposições legais. Para Meirelles (1989, p. 564), o interesse público impõe a verificação da eficiência do serviço ou a utilidade do ato administrativo, em razão da Administração Pública ter que atuar, em todas as suas manifestações, segundo as normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização.

O controle é a etapa do processo de gestão contínua e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas; direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos. “É a etapa na qual se comparam as ações empreendidas com aquelas definidas no plano operacional, assegurando que os resultados obtidos estão de acordo com os objetivos estabelecidos” (PELEIAS, 2002).

O controle do Estado no seu sentido lato é o controle social. Este trata da disponibilização de condições para que os cidadãos possam avaliar os serviços de atendimento que lhes são oferecidos e cobrar do Estado a melhoria desses serviços (MEDEIROS e PEREIRA, 2003, p. 63).

A participação do cidadão é imprescindível para o aprimoramento dos serviços públicos, bem como para a vigilância do bom emprego dos recursos disponíveis. Ou seja, sem o controle social, a responsabilização dos gestores tende a ficar comprometida.

Freitas (2001, p. 14) diz que controle social é “o exercício do direito de fiscalização por intermédio da participação popular, da atividade pública quanto à eficiência e à observância dos limites estabelecidos pela Constituição”.

O controle social, para ser exercido de maneira eficaz, depende das informações geradas pelas atividades do Estado. Há sempre uma assimetria de informações a ser reduzida nessa relação gestor público e sociedade, visto que esta não participa diretamente da administração.

Nesse sentido, Fox (2007, p. 3) adverte que, quando há ausência de transparência, os agentes públicos agem com impunidade ao preterirem as preferências da sociedade em relação às suas próprias preferências nas políticas públicas. Ou seja, o cidadão participa menos nas decisões políticas e é incapaz de “punir” os políticos que se envolvem em corrupção.

3. Transparência Pública

Na atualidade, a transparência nos atos da administração pública tornou-se a força motriz das mudanças que estão a moldar a contabilidade pública. Sendo a transparência, uma possibilidade de gerar confiança da sociedade diante de um cenário de corrupção e atos ilícitos, com intuito de obter benefícios próprios.

De acordo com Amora (2008, p.733), a transparência é a qualidade de transparente, ou seja, é o ato de tornar algo claro e evidente. Em complemento, Culau e Fortis (2006, p.2) afirmam que conferir transparência, além de se constituir em um dos requisitos fundamentais da boa governança, cumpre a função de aproximar o Estado da sociedade, ampliando o nível de acesso do cidadão às informações sobre a gestão pública.

De acordo com a Controladoria Geral da União, a transparência pode ser definida como o ato de saber onde, como e por que o dinheiro está sendo gasto. É quando as coisas estão sendo realizadas de maneira clara, sem mistérios, como devem ser feitas (CGU, 2011).

No Brasil, a transparência ainda está limitada às formas de publicação exigidas em Lei. Para Jund (2006), existem várias formas de se transparecer as informações de maneira clara e acessível – “relatório de gestão, demonstrações complementares, consolidação das demonstrações contábeis, relatório de auditoria e as notas explicativas às demonstrações”. No entanto, estas formas “dependem muito da organização do sistema de informações contábeis, que deve estar preparado para responder às questões que lhe forem formuladas por esses usuários”.

Frisa-se aqui que dar publicidade não significa necessariamente ser transparente. É preciso que as informações disponibilizadas sejam de claro e fácil entendimento, para que sejam capazes de comunicar o real sentido que foi apresentado, de maneira a não parecerem enganosas.

Sendo os relatórios contábeis uma das formas de *disclosure* das informações ao cidadão, relevante se demonstra aqui o papel do contador na adequação prática das demonstrações e na evidência da informação às novas necessidades dos usuários.

O “disclosure”, ou evidenciação, está diretamente ligado aos objetivos da contabilidade e diz respeito à qualidade das informações de caráter financeiro e econômico, sobre as operações, recursos e obrigações de uma entidade, que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis, entendidas como sendo aquelas que de alguma forma influenciem na tomada de decisões envolvendo a entidade e ao acompanhamento da evolução patrimonial, possibilitando o conhecimento das ações passadas e a realização de inferências com relação ao futuro (GOMES e NIYAMA, 1996, p.68).

Considerando que o princípio da legalidade “implica subordinação completa do administrador à lei, todos os agentes públicos, desde o que lhe ocupe a cúspide até o mais modesto deles” (MELLO, apud CARVALHO FILHO, 2006, p. 16), cabe ressaltar que a obrigatoriedade legal para a transparência pública se encontra prescrita nos incisos XXXIII, XXXIV e LXXII do art. 5º da Constituição Federal. Nesses dispositivos está estabelecida a exigência da transparência das informações por órgãos da administração pública e assegurada aos cidadãos e também aos entes particulares o direito de obter dos gestores públicos informações de interesse particular ou de interesse coletivo ou geral (BRASIL, 2011d).

A transparência na evidenciação dos atos e das contas da gestão pública é uma questão que encerra relevância social e que ganhou maior notoriedade no Brasil a partir da edição da Lei Complementar nº 101/2000 (conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, ou LRF), cujo objetivo estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, através de ação planejada e transparente do governo (BRASIL, 2011a).

A LRF dedica o capítulo IX à transparência, controle e fiscalização da gestão fiscal, estabelecendo em seu artigo 48 o seguinte:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. (BRASIL, 2011a)

O parágrafo único do mesmo artigo expressa o seguinte:

A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. (BRASIL, 2011a)

Outra iniciativa com objetivo de atingir a transparência às informações acerca da gestão pública foi a aprovação da Lei Complementar nº 131/2009, conhecida como Lei de Transparência. Essa lei veio complementar os procedimentos à LRF, cabendo ressaltar o contido no artigo 1º, que determina:

A transparência será assegurada também mediante liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em meios eletrônicos de acesso público. (BRASIL, 2011b)

Mais recentemente, em maio de 2012 entrou em vigor a Lei nº 12.527 (conhecida como Lei de Acesso à Informação - LAI). Esta lei veio regular o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º da Constituição e alterar outros dispositivos legais: dispõe sobre procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios; classifica e prevê prazos de documentos sigilosos; e estabelece responsabilidades do agente público.

A LAI representa mais um avanço na transparência do poder público brasileiro, onde o sigilo das informações passa a ser uma exceção, e não uma regra. A Lei torna possível uma maior participação popular e facilita o controle social das ações governamentais. Polêmicas à parte, pode-se observar o quanto a transparência dos atos públicos vem se tornando um ponto essencial para que os gestores públicos consigam transmitir para a população a credibilidade desejada.

Dentre as formas da administração pública disponibilizar seus relatórios financeiros anuais, cujos lançamentos contábeis são realizados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), há a Prestação de Contas do Presidente da República e os Relatórios de Gestão das unidades jurisdicionadas.

A Prestação de Contas do Presidente da República é organizada pela Controladoria-Geral da União (CGU) para encaminhamento ao Congresso Nacional, contendo informações provenientes de diversos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal. Porém, para o julgamento do Poder Legislativo, o TCU emite um parecer prévio sobre as contas prestadas, acompanhado de relatório contendo informações sobre o desempenho dos programas previstos no Orçamento Anual, bem como sobre o reflexo da administração financeira e orçamentária federal no desenvolvimento econômico e social do País.

O Relatório de Gestão é a principal peça da prestação de contas dos gestores públicos, responsáveis pelo dispêndio orçamentário. Trata-se de um documento anual encaminhado ao TCU, contendo informações econômico-financeiras e gerenciais da unidade jurisdicionada.

4. Depreciação de Bens Públicos

O custo do ativo imobilizado é destacado como uma despesa nos períodos contábeis em que o ativo é utilizado pela empresa, onde a depreciação é um processo contábil para essa conversão gradativa do ativo imobilizado em despesa.

A maior parte dos Ativos Imobilizados (exceção feita praticamente a Terrenos e Obras de Arte) tem vida útil limitada, ou seja, serão úteis à empresa por um conjunto de períodos finitos, também chamados de Períodos Contábeis. À medida que esses períodos forem decorrendo, dar-se-á o desgaste dos bens, que representam o custo a ser registrado (MARION, 2008).

Para Hoss *et al.* (2008, p. 213), depreciação é o nome atribuído ao processo de alocação da despesa ou custo em função da vida útil de bens adquiridos pelas empresas para realizarem suas atividades mercantis. E tal fato corresponde ao reconhecimento da perda de valor desses bens devido ao desgaste, obsolescência ou ação da natureza.

No cálculo da taxa anual de depreciação é necessário estimar a vida útil do bem, isto é, quanto ele vai durar, levando em consideração as causas físicas (o uso, o desgaste natural e a ação dos elementos da natureza) e as causas funcionais (a inadequação e o obsolescimento, considerando o aparecimento de substitutos mais aperfeiçoados) (MARION, 2008, p. 216).

As duas obras citadas coadunam o conceito de depreciação como sendo a redução gradativa do valor do bem ao longo de toda sua vida útil, pelo custo ou despesa.

Quanto aos métodos de depreciação, Ludícibus (2004, p. 206) ressalta os seguintes grupos: método de quotas constantes, método de quotas variáveis, método de quotas crescentes e método de quotas decrescentes. No entanto, o uso mais comum do método das quotas constantes (ou em linha reta) justifica-se pela simplicidade e aceitabilidade fiscal, haja vista as seguintes premissas: a depreciação é função do tempo; não se leva em conta o fator custo de capital; e a eficiência do equipamento é constante durante anos.

O valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, é denominado tecnicamente de valor líquido contábil. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2011) define Valor Líquido Contábil como “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”.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 – norma normadora da contabilidade pública brasileira –, menciona a depreciação especificamente para a Administração Indireta, prevendo o seu lançamento com intuito de apurar o resultado do saldo líquido das empresas com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertença, integralmente, ao Poder Público (BRASIL, 2011c).

Embora não mencione explicitamente, pode-se inferir que a administração direta também deva apurar a depreciação dos seus bens para que os demonstrativos contábeis possam evidenciar o correto patrimônio público.

Em 2007, a Lei nº 11.638 alterou a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), trazendo como uma das modificações a obrigatoriedade da Comissão de Valores Mobiliários em emitir normas contábeis em consonância às práticas contábeis internacionais.

Não diferentemente, na administração pública também passou a surgir movimento de convergência às normas contábeis internacionais. Dessa forma, houve a implementação de novos procedimentos e práticas contábeis visando aos usuários o acesso a informações consistentes e confiáveis para a tomada de decisão, dando assim início a um expressivo processo de inovação na Contabilidade Governamental brasileira, objetivando alcançar alinhamento com as normas contábeis internacionais e permitir a otimização das informações que integram as Demonstrações Contábeis.

Em 2008, o Ministério da Fazenda, por meio da Portaria nº 184, estabeleceu as diretrizes para promoção da convergência das práticas contábeis vigentes no setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade. Tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país, essa portaria dispõe sobre as Diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstra-

ções contábeis, de forma a torná-los adequados às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Tal ato gerou um desencadeamento de ações por parte dos Órgãos Competentes, pois ficou atribuída à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a edição de normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e a publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos do International Federation of Accountants (IFAC) e com as normas do CFC, aplicadas ao setor público.

Os estudos técnicos pautaram-se em discussão permanente com diferentes órgãos competentes que representam à classe contábil, a exemplo do CFC que, em novembro de 2008, aprovou as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Dentre essas normas, destaca-se a NBC T 16.9 (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica para Depreciação, Amortização e Exaustão), que estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação no setor público.

Com a publicação da NBC T 16.9, ficou explícita a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público e que tal reconhecimento deverá ocorrer até que o valor contábil do ativo iguale-se ao seu valor residual. O valor depreciado, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas variações patrimoniais do exercício durante a vida útil econômica do bem. Quanto aos métodos de depreciação, sem prejuízo da utilização de outros métodos de cálculo, a norma cita os métodos linear, dos saldos decrescentes e das unidades produzidas.

A STN, em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal (SOF), aprovou o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), para o exercício de 2009. Segundo o Manual, a entidade pública precisa “apropriar ao resultado de um período, o desgaste do seu ativo imobilizado, intangível ou diferido, por meio do registro da despesa de depreciação, amortização ou exaustão, obedecendo ao princípio da competência” (STN, 2011b).

Atualmente em sua quarta edição, o MCASP, por meio de padrões a serem observados pela Administração Pública, busca a harmonização no que se refere à receita e à despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros, para permitir a **evidenciação** e a consolidação das contas públicas (STN, 2011a).

5. Metodologia e Objetivo

O objetivo geral deste trabalho foi analisar a contribuição do registro da depreciação na contabilidade governamental para a transparência das informações na gestão pública.

Este estudo está delimitado ao contexto dos relatórios contábeis da Administração Pública Federal e demais fontes primárias e secundárias sobre o tema em pauta. Dessa forma, não será objeto de estudo a contabilização no setor público estadual, municipal e distrital.

A metodologia utilizada é a pesquisa bibliográfica e documental, por meio da leitura de livros, teses e artigos, assim como leis, decretos e normas como meios complementares de informações legais na aplicação da contabilidade nas entidades públicas. Os dados coletados foram tratados qualitativamente.

A pesquisa bibliográfica, aqui conceituada como “o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, mate-

rial acessível ao público em geral” (VERGARA, 2000, p. 48), abordou referências teóricas e legais sobre os temas Controle, Transparência e Depreciação no Setor Público brasileiro. Não obstante, alguns trabalhos correlatos, de periódicos e congressos, foram consultados no desenvolvimento do trabalho. A pesquisa documental permitiu o levantamento de relatórios da STN e do TCU, disponíveis na internet.

Cabe destacar que a pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica, tendo como diferença essencial entre ambas a natureza das fontes. Enquanto a segunda se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a primeira vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (GIL, 1996, p.51).

6. Análises e Resultados

A ausência de depreciação dos bens públicos vai de encontro à transparência pública, na medida em que o valor contábil acaba por não refletir o valor real do patrimônio. Tendo em vista que as ações no sentido de reverter esse quadro começaram a partir de 2008, pode-se perceber que as contas do Governo Federal de 2009 ainda refletiam essa discrepância, o que, por consequência, o Parecer Prévio do TCU descreve:

Em relação à contabilização da depreciação, amortização e exaustão de itens do Ativo Permanente, sem prejuízo do disposto no subitem 5.3.5 deste relatório, na Parte VI da PCPR 2009 consta a informação de que somente os bens das empresas públicas e das sociedades de economia mista tiveram as respectivas depreciações registradas. Infere-se, pois, que os bens dos demais órgãos e entidades que compõem o Balanço Patrimonial consolidado do BGU 2009 **encontram-se superavaliados na referida demonstração contábil, em razão da ausência de registro da correspondente depreciação. Ressalte-se que tal omissão compromete a correta evidenciação do patrimônio da União**, merecendo ser objeto de ressalva nas presentes contas (TCU, 2011a) (grifos nossos).

O apontamento no relatório do TCU demonstra a qualidade e fidedignidade das informações contábeis emitidas pelas entidades públicas, uma vez que a omissão de registro da depreciação superavalia os ativos, comprometendo a correta evidenciação do patrimônio da União. Ainda, aquele Tribunal conclui que a ausência de depreciação – e consequente superavaliação do Ativo – perfeitamente inconsistências contábeis e procedimentos inadequados que afetaram a evidenciação do patrimônio da União nas demonstrações financeiras do exercício de 2009 (TCU, 2011a).

No Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República, Exercício de 2010, foi observado que a falta de depreciação no exercício 2009 deveu-se, em grande parte, à defasagem dos valores de entrada que deram suporte ao registro contábil dos ativos a serem depreciados (TCU, 2011b).

É notável que muitos desses bens sejam antigos e que a não reavaliação dificulta a definição de uma base valorativa confiável, que permita estimar, com razoável segurança, as vidas úteis desses ativos e, por consequência, suas respectivas taxas de depreciação. Nesse contexto, outro fator

que dificulta a valoração real dos bens públicos, em sua totalidade, recai sobre a atualização do valor de mercado. Destacam-se algumas observações do relatório:

Com efeito, em virtude do lapso temporal transcorrido desde a aquisição ou obtenção desses ativos, os valores históricos registrados no Siafi não constituem, sobretudo para os bens mais antigos, uma boa estimativa da atual expectativa de futuros benefícios econômicos decorrentes de seu uso, exploração, venda ou conversão em outros bens ou direitos. [...] Nesse sentido, deve-se reconhecer o esforço empreendido pelo órgão central de contabilidade da União com vistas a viabilizar, ainda que gradativamente, o registro da obsolescência dos ativos permanentes do setor público federal. Consoante mencionado em nota explicativa, a macro função 020330 do Manual Siafi, aplicável a partir de 2010, estabelece os procedimentos para registro da depreciação, amortização e exaustão na Administração Pública Direta da União, suas autarquias e fundações. Em seu item 14, tal norma prevê que a apuração da depreciação abrangerá, inicialmente, os bens móveis adquiridos, incorporados e/ou colocados em utilização a partir de janeiro de 2010, dado que, para esses ativos, os custos históricos tomados como base para os respectivos registros contábeis se aproximam da real expectativa de seus futuros benefícios econômicos, não havendo necessidade de prévias reavaliações ou reduções a valor recuperável. Com o intuito de prover informações consistentes e comparáveis, adotou-se como padrão o método das quotas constantes para cálculo dos encargos de depreciação, devendo ser observada, ainda, a tabela de vida útil e valor residual apresentada no item 24 da macrofunção Siafi 020330. Cumpre salientar que a referida norma comporta exceção para bens singulares, cujas características exijam a adoção de critérios diferenciados para estipulação de vida útil e valor residual. (TCU, 2011b)

A proposta do Tesouro Nacional foi iniciar os registros de depreciação em 2010, pelos ativos colocados em condição de uso a partir de janeiro daquele ano. Após o encerramento dessa etapa, o gestor passa a aplicar a depreciação aos bens adquiridos nos demais exercícios, com cronograma de implantação até 2013.

A Tabela 1 a seguir permite observar que o reconhecimento da depreciação dos bens públicos vem crescendo desde 2008, apresentando em 2011 um crescimento de 55% comparando-se ao ano anterior.

Tabela 1: Imobilização e Depreciação

R\$ bilhões				
Itens do Ativo	2011	2010	2009	2008
Imobilizado	302,7	260,4	237,3	224,1
(-)Depreciação	(4,8)	(3,1)	(2,4)	(2,2)
Valor Líquido	297,9	257,3	234,9	221,9
%Depreciação/Imobilizado	2%	1%	1%	1%

Fonte: Adaptado de TCU (2012b, p.366)

Correspondendo a 2% a relação Depreciação/Imobilizado, pesquisa do TCU verifica que na União o valor da depreciação está muito aquém do esperado, quando comparado a outros entes governamentais de porte semelhante, em que o valor da depreciação chega a ser superior a 50% do valor do imobilizado. Ainda, em um Levantamento Operacional para diagnosticar o atual modelo de contabilidade adotado na Administração Pública Federal, o TCU identifica que 36% das unidades/órgãos pesquisados apontaram a falta de depreciação de bens móveis e imóveis como erro frequentemente ou sempre encontrado na contabilização do imobilizado TCU (2012b, p.366).

Apesar da incipiência observada, o Relatório de Gestão da STN, Exercício 2011, ratifica a importância do registro de depreciação ao detalhar as principais realizações do ano:

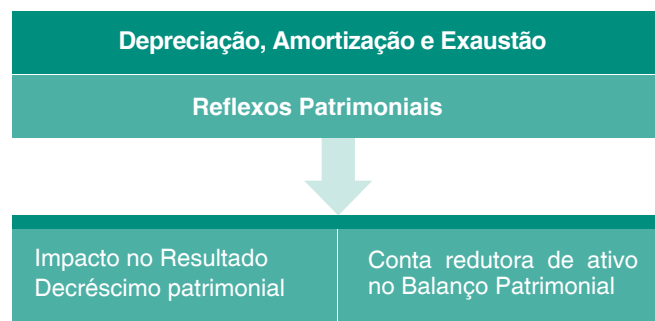
Em atendimento ao disposto na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.9, que trata de Depreciação, Amortização e Exaustão, foram desenvolvidas rotinas, elaboradas orientações normativas e realizados cursos de capacitação para que a Administração Pública Direta da União, suas autarquias e fundações comecem a aplicar tais procedimentos no exercício contábil de 2011. A aplicação dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão é de **fundamental importância para a correta evidencição do Patrimônio das entidades contábeis**, se evidenciado a capacidade de geração de benefícios sociais adequados. (TCU, 2012a, p. 53). (grifos nossos).

O Manual de contabilidade aplicada ao setor público da STN, válido para o exercício de 2012, estabelece que:

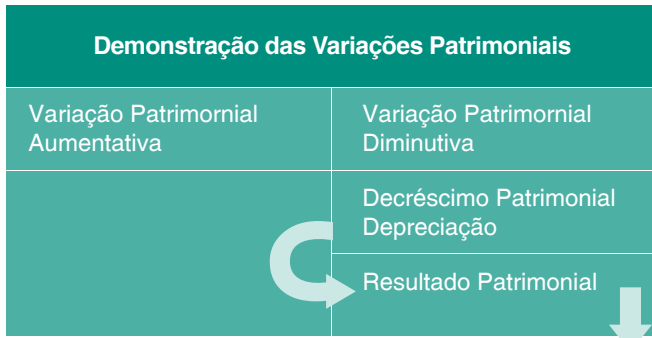
A variação patrimonial diminutiva de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo. Entretanto, por vezes, os benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível. (STN, 2011a)

O efeito da depreciação nas Demonstrações Contábeis está ilustrado nas Figuras 1 a 3, que se seguem.

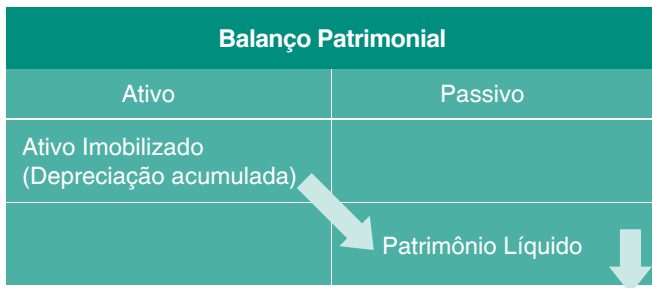
Figura 1: Efeitos nas Demonstrações



Fonte: STN (2011a, p.101)

Figura 2: Efeitos na Demonstração das Variações Patrimoniais

Fonte: STN (2011a, p.101)

Figura 3: Efeitos no Balanço Patrimonial

Fonte: STN (2011a, p.102)

Devido às mudanças na contabilidade do setor público, com intuito de melhorar na informação contábil, os registros espelham de modo fidedigno a situação do Patrimônio Público, pois a evidenciação da depreciação levanta uma informação confiável e relevante para o processo decisório, permitindo antecipar expectativas.

Diante do exposto, constata-se que os esforços da gestão pública, no sentido de aumentar a transparência, são passos em direção ao controle social e, principalmente, à eficiência da aplicação dos recursos públicos.

7. Considerações finais

Este trabalho teve por objetivo analisar a contribuição do registro da depreciação na contabilidade governamental para a transparência das informações na gestão pública. Para isso, utilizaram-se relatórios de parecer prévio do TCU, referentes aos exercícios de 2009 a 2011, cuja fonte encontra-se disponível no endereço eletrônico daquela Corte de Contas.

Após análise nos aparatos teóricos deste trabalho, é observado que a administração pública não praticava os procedimentos para preservar o valor original adequado dos ativos, fazendo com que os mesmos configurassem com valores históricos, não representando uma informação confiável para a aplicação da depreciação. Com o intuito de obter a harmonização das normas, a padronização contábil e a transparência das informações, focando a excelência da gestão pública, iniciou-se o trabalho de adequação de valor dos ativos.

Por ser bem complexo, demandando muito tempo e recursos humanos, principalmente para aquisições realizadas em exercícios anteriores, a administração pública instaurou um cronograma para que esse trabalho fosse efetuado gradativamente.

Com relação à transparência das contas públicas, há algumas limitações, pois as informações prestadas pela gestão pública visavam atender exclusivamente à legislação, demonstrando falta de preocupação com os interesses e necessidades dos usuários, uma vez que não havia registros de contas que minorasse o ativo, como a depreciação, ocasionando, com isso, a superavaliação do Ativo da União. Essas informações inadequadas afetam as demonstrações contábeis, ficando estas distorcidas e prejudicando a análise.

Na área pública, os gestores públicos buscam na contabilidade a ferramenta para otimizar os resultados, possibilitando a transparência na gestão, dando ênfase no que tange à qualidade do gasto público, enfocando aspectos como o aperfeiçoamento da gestão, da tomada de decisão e a mudança cultural na gestão dos recursos públicos. Este significado traduz a superação a resistências internas e adoção de meios mais eficazes para a prestação de contas à sociedade, incluindo o uso enérgico de tecnologias da informação e comunicação e capacitação de seus gestores.

Conclui-se que, embora o Brasil ainda tenha um longo caminho a percorrer com as recentes mudanças ocorridas no campo da contabilidade pública, as iniciativas de adequar as práticas contábeis na administração pública às reais necessidades internacionais e nacionais se encontram em constante aperfeiçoamento, podendo o tema em comento ser alvo à pesquisa futura.

No entanto, este estudo não esgota o assunto em pauta, o qual pode suscitar outras pesquisas que abordem os procedimentos para registro da reavaliação, redução a valor recuperável, amortização ou exaustão na Administração Pública Direta ou Indireta.

Referências

AMORA, A. S. Minidicionário Soares Amora da Língua Portuguesa. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf>. Acesso em: 30 out 2011a.

_____. Lei nº 101, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 30 out 2011b.

- _____. Lei nº 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: 28 out 2011c.
- _____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 02 out 2011d.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 16. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 20 mai. 2011.
- CGU. CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Olho vivo no dinheiro público: um guia para os cidadãos garantir os seus direitos. Brasília: Controladoria Geral da União, 2004. Disponível em: <http://sna.saude.gov.br/download/cartilha_CGU.pdf> Acesso em 01 nov 2011.
- CHIAVENATO, Idalberto. Administração: teoria, processo e prática. 3. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000.
- CRUZ, C. F.; SILVA, L. M.; SANTOS, R.. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. In: II Encontro de Administração da Informação, 2009, Recife. Anais..., ANPAD, 2009.
- CULAU, A. A.; FORTIS, M. F. A.. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. In: Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 11, Ciudad de Guatemala, 2006. Anais. Ciudad de Guatemala: CLAD, 2006.
- FOX, Justin. Government transparency and policymaking. Public Choice, v. 131, n. 1, p. 23– 44, Apr. 2007.
- FREITAS, Juarez. O controle social do orçamento público. Interesse Público, v.3, n.11, p.13- 26, jul./set. 2001.
- GIL, Antônio Carlos. Como elaborar Projetos de Pesquisa. 3.ed. São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- GOMES, Amaro Luiz de Oliveira; NIYAMA, Jorge Katsumi. Contribuição ao Aperfeiçoamento dos Procedimentos de Evidenciação Contábil Aplicáveis às Demonstrações Financeiras de Bancos e Instituições Assemelhadas. In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 1996, Brasília, DF. Anais do Congresso, p.66-94.
- HOSS, O.; CASAGRANDE, L. F.; DAL VESCO, D. G.; METZNER, C. M. Contabilidade: ensino e decisão. São Paulo: Atlas, 2008.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- JUND, Sérgio. Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e questões estilo ESAF, UnB e outras bancas examinadoras. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- MARION, José Carlos. Contabilidade Básica. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos; PEREIRA, José Matias. Controle social no Brasil: confrontando a teoria, o discurso oficial e a legislação como a prática. Revista do Tribunal de Contas da União, v.34, n.98, p.63-72, out./dez. 2003.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- PELEIAS, Ivam Ricardo. Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.
- SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- STN. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 4. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 25 mai. 2011a.
- _____. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009. Volume I Manual de Receita Nacional /Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 1. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 25 mai. 2011b.
- TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Relatório de Gestão do Exercício de 2011/Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/econtrole/ObterDocumentoSisdoc?codArqCatalogado=4360684&seAbrirDocNoBrowser=1>>. Acesso em 28 jun. 2012a.
- _____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república/Tribunal de Contas da União. 2011. Brasília: TCU, 2011-v. Anual. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/Contas2011/index.html>. Acesso em 19 jun. 2012b.
- _____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república/Tribunal de Contas da União. 2009. Brasília: TCU, 2009-v. Anual. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/Textos/CG%202009%20Relat%C3%B3rio.pdf>. Acesso em 10 out 2011a.
- _____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república/Tribunal de Contas da União. 2010, Brasília: TCU, 2010-v. Anual. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_10/index.html. Acesso em: 10 out 2011b.
- VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.