DEPRECIAÇÃO NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO EM UMA INSTITUIÇÃO PÚBLICA DE ENSINO SUPERIOR

Leonardo de Sá Tedros
Bacharel em Ciências Contábeis/UFES
Rua Francisco Eugênio Mussiello, 1131, ap.103, Jd. da Penha, 29060-290, Vitória-ES
Tel.: (27) 3335 2602 - leotedros@gmail.com

Regeslane Candida Caitano
Bacharel em Ciências Contábeis/UFES
Av. Vitória Régia, 217 - Campinho da Serra I, 29178-010, Serra-ES
Tel.: (27) 3335 2602 - regeslane@yahoo.com.br

Janyluce Rezende Gama
Doutoranda em Ciência da Informação/UNB
Professora da Universidade Federal do Espírito Santo
Av. Fernando Ferrari nº 514 - Prédio da Reitoria – Goiabeiras - 29075-910 - Vitoria, ES
Tel.: (27) 3335 2602 - janylucegama@gmail.com

Douglas Roriz Caliman
Mestre em Administração/UFES
Professor da Faculdade Católica Salesiana do Espírito Santo
Av. Vitória, 950 - Forte São João - 29017-950 - Vitoria, ES
Tel.: (27) 3335 2291 - douglasufes@yahoo.com.br

RESUMO
O presente estudo tem como objetivo identificar perspectivas e desafios no reconhecimento da depreciação no patrimônio de uma instituição de ensino superior advindas da obrigatoriedade de seu registro como resultado do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. Para tanto foi realizado um estudo com abordagem qualitativa na Universidade Federal do Espírito Santo – UFES por meio de entrevistas e questionários, além da análise de contas patrimoniais extraídas do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI. Os resultados evidenciam que a instituição, para chegar à base monetária confiável que permitisse a posterior apropriação da depreciação de seus bens móveis, utilizou estimativa para alcançar valor justo na adoção inicial baseada na depreciação acumulada de exercícios anteriores à mudança de critério contábil, proporcionando melhor relação custo-benefício na visão do gestor. Conclui-se que houve uma melhora no controle patrimonial pela evidenciação da real dimensão do patrimônio da entidade, porém não foram observadas contribuições advindas do registro da depreciação para a tomada de decisão na instituição. Denotou-se ainda que a adoção da depreciação no setor público decorrente da convergência das normas nacionais às internacionais resultou em maior transparência sobre a situação do patrimônio da entidade e contribuiu para a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial.

Palavras - Chave: Convergência; Contabilidade Pública; Depreciação; Imobilizado; Controle Patrimonial.

Área temática do evento: Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor (CPT).

1. INTRODUÇÃO

O processo de convergência da contabilidade às normas internacionais criou uma verdadeira revolução no que se refere a procedimentos contábeis adotados tanto no setor

privado como no setor público. “A adoção do IFRS no Brasil, em virtude desse processo, ocorreu com alterações no marco regulatório da contabilidade financeira por meio da promulgação da Lei n.º 11.638/07 e Pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis” (MACEDO; ARAÚJO; BRAGA, 2012, p.362).

Na esfera pública, práticas contábeis advindas do processo de convergência visam, dentre outras coisas, a correta avaliação do patrimônio público como suporte ao processo de prestação de contas e de tomada de decisão por parte dos gestores públicos. Vicente, Morais e Platt Neto (2012) explicam que o movimento de convergência contábil estendeu-se ao setor público a partir de uma perspectiva em comum: possibilidade de comparabilidade dos resultados alcançados pelos governos e ampliação da qualidade da evidenciação contábil desse setor.

Soares e Scarpin (2010) asseveram que a Contabilidade Pública não pode ser uma área composta apenas de instrumentos gerenciais de controle orçamentários, mas também, composta de instrumentos gerenciais de controle patrimoniais que auxilie na geração de informações para a tomada de decisões do administrador público. A contabilidade pública brasileira, portanto, vive um momento de transformação. Novos procedimentos surgem em busca da quebra de paradigmas no setor, pois com o processo de convergência as normas internacionais, passou-se também a dar ênfase ao sistema patrimonial, e não somente, ao sistema orçamentário (FEIJÓ e RIBEIRO, 2014).

Para que se tenha a real dimensão da máquina pública, bens patrimoniais devem ser devidamente reconhecidos e seus valores metodicamente ajustados sempre que se fizer necessário. E assim o reconhecimento da depreciação, prática até então não adotada no âmbito federal até o exercício de 2009 pelas Instituições Federais de Ensino Superior - IFES é peça-chave nesse processo.

A implementação desse novo sistema patrimonial na administração pública pode gerar alguns desafios. Segundo Gama, Duque e Almeida (2014) alguns pontos relevantes no processo de implementação de novos sistemas de informação no setor público precisam ser observados pelos responsáveis, como: falta de apoio político, mão de obra especializada e tecnologia; mudança na cultura organizacional; falha no compartilhamento das informações; e problemas de interpretação, terminologias e linguagem.

Diante dos obstáculos encontrados pelas instituições para pôr em prática tudo aquilo que as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP preconizam desde suas publicações, torna-se necessário identificar os desafios e as perspectivas que o reconhecimento da depreciação trará para cada uma delas e para o setor público como um todo.

Dentre essas demandas, identifica-se a devida distinção no plano contábil entre o orçamentário e o patrimonial, e a adoção do regime de competência para a contabilização do patrimônio público, que ocorrerão, segundo Vicente, Morais e Platt Neto (2012), a partir do sistemático acompanhamento tanto do resultado primário do governo quanto do patrimônio das entidades do setor público fruto da reforma contábil promovida pela elaboração das NBCASP. Assim, o regime de contabilização para o sistema orçamentário com no atual plano de contas do governo federal continua sendo e misto (regime de empenho para as despesas e regime de caixa para as receitas), enquanto que para o sistema patrimonial passa-se a utilizar o regime de competência (MCASP, 2014).

A tomada de decisão pelos gestores baseada em informações fidedignas fornecidas pelo controle do sistema patrimonial é a perspectiva que se espera alcançar na área pública. Falcão (2010, p.1) lembra que a contabilização da depreciação de bens móveis e imóveis no setor público é um dos requisitos para a implementação de um sistema de custos no setor público. Castro e Garcia (2004, p.86) complementa dizendo que a tomada de decisão de um administrador em relação ao gerenciamento dos gastos públicos não pode mais prescindir de informações sobre o custo dos produtos, processos, ações ou programas de governo. Segundo

a NBC T 16.11, um dos objetivos do sistema de custo é apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço.

A ausência da informação contábil da depreciação, no cenário atual da administração pública, pode limitar o potencial de tomada de decisão no âmbito das entidades, constituindo-se em elemento necessário para o aproveitamento desse potencial. A analise da depreciação pode ser útil para os gestores de patrimônio, assim como, para a alta administração das IFES e demais órgãos públicos, visualizarem os itens imobilizados que mais se desgastam com o tempo e os que sofrem maior obsolescência, pois esses gestores podem implementar um melhor planejamento de gestão patrimonial, aplicando uma política de substituição e leilão de inservíveis, gerenciando assim o patrimônio de forma mais eficaz, atendendo de uma melhor forma a comunidade acadêmica, assim como o população em geral.

Delazare, Souza e Gama (2010) afirmam que a divulgação das despesas com depreciação tornará a contabilidade pública mais transparente, proporcionando um melhor acompanhamento por parte da sociedade em relação à situação patrimonial das entidades públicas. É nesse cenário que surge o seguinte problema: **Quais as perspectivas e desafios no reconhecimento da depreciação no patrimônio de uma instituição pública de ensino superior?**

O estudo tem como objetivo geral identificar os desafios e perspectivas do reconhecimento da depreciação no patrimônio de uma instituição pública de ensino superior, advindas das reformas produzidas pelo processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. Como objetivos específicos, busca-se explicar como uma instituição pública de ensino superior efetua os registros dos seus bens e devidas depreciações, explicar o impacto causado na contabilidade da instituição com o reconhecimento da depreciação e apresentar os desafios e perspectivas da instituição ao reconhecer a depreciação no seu patrimônio, de acordo com, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Este estudo adotou uma abordagem qualitativa com aplicação de questionários e entrevistas direcionados aos gestores contábeis e de patrimônio da universidade, por meio de questões fechadas e entrevistas semi-estruturadas. Utilizou-se também dados do balanço patrimonial obtidos a partir do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), disponibilizados pela Divisão de Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Finanças (DCF) da instituição.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O acelerado processo de globalização, o qual, segundo Giacomo (2005), pode representar uma dificuldade adicional na formulação e implementação das políticas públicas nacionais, requer dos governos uma reforma profunda em seus aparelhamentos estatais, conhecida como Reforma do Estado. Esse fenômeno foi observado em muitos países desenvolvidos, a partir da década de 1980, e no Brasil, em meados da década de 1990.

Insere-se, nesse contexto da Reforma do Estado, a Nova Administração Pública ou *New Public Management* (NPM), definida por Vicente, Morais e Platt Neto (2012) como o processo que visa implementar uma cultura empresarial nos governos, torná-los mais autônomos e responsáveis e responsabilizá-los pelos seus desempenhos. Já Giacomo (2005) a entende como práticas que consistem em adaptar o serviço público aos modernos conceitos de gestão, de modo a torná-lo mais eficaz na sua atividade-fim: responder prontamente às demandas dos cidadãos. Para Vicente, Morais e Platt Neto (2012), os governos buscam reagir à concorrência global e às crises econômicas, apoiados na melhoria dos serviços públicos.

Giacomo (2005) revela que na NPM a Administração Pública Gerencial se caracteriza por uma utilização intensa de práticas gerenciais focadas na eficácia, tendo como centro, um rígido controle sobre o desempenho, medido mediante indicadores definidos antecipadamente e, considerando, o indivíduo como consumidor ou usuário num enfoque econômico e como cidadão num enfoque político.

Isso implica em dar maior ênfase na satisfação dos cidadãos, "clientes" dos serviços do setor público, maior ênfase na Contabilidade de gestão e métodos de avaliação e no desenvolvimento da comparação sistemática das atividades entre as unidades de gestão (*benchmarking*) (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012).

Dessa forma, além de um serviço público prestado com eficiência, o cidadão deve dispor de informações a esse respeito, de modo a exercer o controle social, visto que, segundo Giacomo (2005), é dever do Estado oferecer à sociedade um serviço público eficaz e de qualidade, prestado em tempo hábil, que funcione melhor em com menores custos.

Então, segundo Pieranti, Rodrigues e Peci (2007), foi a partir da reforma administrativa, que se deu início ao processo de verificação e publicação das contas públicas, que se tornaram chave para melhor gerir e controlar os recursos. Pieranti, Rodrigues e Peci (2007) ainda afirmam que, antes da reforma, os governos não tinham um conhecimento efetivo acerca da administração pública federal, de sua dinâmica e de seus processos.

Giacomo (2005) afirma que indicadores de desempenho ajudam a revelar qual é a situação real do que é administrado. É necessário dar maior transparência aos fatos contábeis da área pública. Dessa maneira, torna-se necessário, o desenvolvimento e a manutenção de práticas contábeis que permitam o efetivo controle do patrimônio público, além de instrumentos que garantam o devido e necessário acompanhamento do desempenho do governo, pois, as práticas contábeis é um fator importante para o sucesso da implantação da NPM e a abertura, transparência e a *accountability* do sistema contábil pode contribuir para uma melhor interação entre a contabilidade, gestores e a sociedade (VICENTE, MORAIS e PLATT NETO, 2012; CRUZ, FERREIRA, SILVA e MACEDO, 2012).

2.2 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA NO SETOR PÚBLICO

Silva (2013), afirma que a contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, sofre influencias relacionadas aos aspectos culturais, políticos, históricos e econômicos do ambiente. Há diversos critérios e práticas contábeis de acordo com as características de cada país. Com as transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, repercutiu no acelerado processo de globalização da economia, surgindo à necessidade nas entidades a elaboração de demonstrações contábeis com critérios uniformes e homogêneos.

Houve-se então, a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, “de forma que os gestores, investidores e os analistas de todo o mundo possam utilizar informações transparentes, confiáveis e comparáveis, nos processos de tomadas de decisões.” (SILVA, 2013, p. 63).

O órgão global responsável por editar as normas internacionais contábeis referentes ao setor público, denominadas *International Public Sector Accountng Standards* (IPSAS) é a *International Federationof Accounting* (IFAC).

No Brasil, o processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais foi iniciado com o apoio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), como Conselho Profissional de Classe, e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como representante do governo e esse modelo internacional foi adotado pelo governo federal brasileiro de forma obrigatória para todos os demais entes públicos da federação, ou seja, não apenas a União, mas também estados e municípios (GAMA, DUQUE, ALMEIDA, 2014).

Nesse contexto, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da resolução CFC nº 1.103/07 criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que tem como principal objetivo de acordo com Art.3º da resolução:

> O Comitê tem por objetivo contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Ou seja, o principal objetivo é desenvolver ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às normas internacionais (CFC, 2010). Em 2008, o CFC pôs em discussão e aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), por meio das Resoluções do CFC nº 1.128 a 1.137/08 e, em dezembro de 2011, da Resolução 1.366 sobre informações de custos na Área de pública. Em conseqüência, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) criou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), a elaboração do Plano de Contas Nacional e, através da Portaria do Ministério da Fazenda 184/2008, a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência aos normativos emitidos pelo CFC e IFAC. (SILVA, 2013, p. 64).

Falcão (2010, p.1) afirma, essa portaria dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes às IPSAS.

De acordo com o CFC, as principais inovações que irão ser aplicadas a contabilidade pública pelas NBCASP estão: a adoção do regime de competência para receitas e despesas, a contabilização dos bens de uso comum, a elaboração de relatórios de fluxo de caixa e a previsão de depreciação para os bens públicos. Segundo Falcão (2010) tais inovações irão contribuir para uma mudança do enfoque contábil na área pública, da visão atual. Destaca ainda que, a contabilização da depreciação do imobilizado no setor público é um dos requisitos para a implantação de um sistema de custos, conforme estabelece o § 3o do art. 50 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), permitindo assim, a avaliação e o acompanhamento das gestões orçamentária e patrimonial (FALCÃO, 2010).

2.3 TRANSPARÊNCIA E *ACCOUNTABILITY* NO SETOR PÚBLICO

As informações dos órgãos públicos que são publicadas podem não ser necessariamente transparentes. A publicidade em si das informações não significa transparência. É necessário que a evidenciação e a publicação das informações sejam capazes de fornecer informações fidedignas aos usuários para uma eventual tomada de decisão (CRUZ, FERREIRA, SILVA e MACEDO, 2012).

Com a disponibilidade de informações fidedignas, tempestivas, transparentes e relevantes na administração pública com a gestão responsável dos recursos públicos, chega-se ao conceito de *Accountability* (SILVA, 2009). Dessa forma, os gestores públicos, conforme estabelece a NBC T 16.9, devem manter uma contabilidade que estabeleça a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação, que sua parcela seja reconhecida no resultado da entidade e estar atento as circunstâncias que podem influenciar os registros.

Barbosa (2013) destaca que as circunstâncias que possam influenciar o registro da depreciação, como aspectos contratuais e limitação no uso do bem, sejam evidenciadas em notas explicativas às demonstrações contábeis, permitindo maior visibilidade e compreensibilidade aos seus efeitos sobre o patrimônio público.

As notas explicativas podem fornecer a transparência das informações e confirmar o *Accountability* aos gestores, pois conforme destaca Barbosa (2013), podem garantir o atendimento de duas importantes características da informação contábil na área pública: a confiabilidade e a verificabilidade. Menciona ainda que com a confiabilidade o registro e a

informação contábil devem fornecer requisitos de verdade e de validade possibilitando aos usuários dos relatórios segurança e credibilidade. Que com a verificabilidade os registros contábeis e as informações podem possibilitar o reconhecimento de suas respectivas validades.

Governança pública pode ser entendida como uma ação eficaz, transparente e compartilhada, pelo Estado e pela sociedade em geral, visando uma solução inovadora e sustentável de problemas sociais (LOFFER, 2001).

Portanto, após a compreensão sobre governança pública e de transparência, entende-se que *accountbility* governamental pode se materializar a partir da evidenciação de informações qualitativas e quantitativas, claras e tempestivas sobre os fatos contábeis da área pública, assim como os impactos sobre a sociedade (CRUZ, FERREIRA, SILVA e MACEDO, 2012).

2.4 DEPRECIAÇÃO NO SETOR PÚBLICO

A depreciação é um custo não-desembolsável, porém uma relevante informação de cunho gerencial. A informação gerada na escolha dos cálculos de depreciação pode ser considerada um dos fatores de incerteza nos investimentos de capital, pois trata-se de uma estimativa que tende a variar de acordo com o método escolhido pela entidade, podendo alterar significativamente a tomada de decisão por seus gestores (DELEZARE et. al., 2010).

Carvalho e Cecatto (2011, p. 818), entendem que depreciação é "o custo ou despesa decorrente do desgaste ou da obsolescência dos ativos imobilizados, tais como máquinas, veículos, edifícios e instalações".

Silva *et. al*. (2011, p.422), cita "depreciação como reconhecimento e apropriação anual ou mensal do desgaste dos ativos em função do uso durante o tempo de vida útil". Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 325) a depreciação "é o processo de alocação do valor de entrada, geralmente o custo original ou corrigido, de instalações e equipamentos, aos vários períodos durante os quais se espera obter os benefícios decorrentes de sua aquisição e seu emprego".

De acordo com a NBC T SP nº 16.9, a depreciação é definida como "a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência." Portanto, "faz-se necessário a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período, através da depreciação, atendendo o Princípio da Competência. O valor depreciado provocará uma variação patrimonial diminutiva." (CARVALHO; CECATTO, 2011, p.821).

Delezare *et. al.* (2010), afirma de forma completa como o administrador deve proceder aos procedimentos de depreciação, baseando-se pelo manual do SIAFI (2010) que estabelece que o responsável pela depreciação do órgão público deve iniciar os cálculos pelos bens adquiridos a partir de 2010 e que a base monetária para a depreciação inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo. Destaca ainda que os bens adquiridos nos exercícios anteriores a 2010 recebeu-se um cronograma para contabilização durante os exercícios de 2011 a 2013.

2.4.1 Critérios de mensuração e reconhecimento de acordo com NBC T SP 16.9

Segundo a norma, os critérios de mensuração e reconhecimento dos bens tangíveis devem obedecer alguns aspectos, pode-se observá-los de forma resumida conforme tabela abaixo:

Quadro 1: Elementos principais para avaliação por depreciação, amortização e exaustão.

Elementos NBC T SP nº 16.9 e 16.10	Detalhes
Conceito de vida útil econômica por laudo técnico	Período de tempo definido ou estimado por meios técnicos, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.
Orientação da revisão periódica do valor residual e vida útil	Pelo menos, no final de cada exercício.
Reconhecimento de depreciação, amortização e exaustão	Inicia-se quando um bem entra em condições de uso, encerrado quando o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.
Fatores da vida útil do ativo	Benefícios futuros, desgastes físicos, obsolescência tecnológica, limites legais e contratuais.
Métodos de apuração	Uniformes e compatíveis com a vida útil.
Divulgação em notas explicativas	Métodos, vida útil, taxas, valor contábil bruto, depreciações, amortizações e exaustões acumuladas no início e no fim do período, e mudanças.

Fonte: Adaptado de Viana *et. al.* (2013)

Portanto, para realizar o registro da depreciação, amortização e exaustão deve ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento do bem; o valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como uma redução patrimonial e, no balanço patrimonial, deverá ser representado como uma conta redutora; e quaisquer circunstâncias que podem influenciar no momento do registro. Conforme descrito no item 3 da NBC T SP 16.9 (CFCa, 2008).

Falcão (2010, p.7) afirma, "a norma estabelece a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público e que tal reconhecimento deve ocorrer até que o valor contábil do ativo iguale-se ao seu valor residual."

De acordo com a norma a vida útil deve ser definida com base em parâmetros admitidos em norma ou laudo técnico. E no caso de bens reavaliados a depreciação, amortização ou exaustão devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor (CFCa, 2008).

Castro (2011, p. 165), afirma que uma das inovações trazidas pela NBC T 16.9 está no "fato da substituição da tabela fixa de depreciação elaborada pelos órgãos de fiscalização por parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico de cada entidade".

No setor público, o STN por meio do Manual do SIAFI, Macrofunção 020330 (2013), padronizou os valores residual e de vida útil. Essa definição deve-se à necessidade de padronização de critérios dos órgãos. Contudo, a entidade pode definir taxas por meios de diretrizes técnicas ou laudos, conforme informado anteriormente, descrito na norma. Carvalho e Cecatto (2011), afirmam que tabelas utilizadas de padronização de depreciação, onde informa a vida útil e os valores residuais, podem eventualmente não ser adequadas à realidade de determinado ente.

Finalizando os critérios de mensuração e reconhecimento, a norma informa bens que não estão sujeitos ao regime de depreciação: bens móveis de natureza cultural (obras de artes, antiguidades, documentos, entre outros); bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos de vida útil indeterminada, considerados tecnicamente; animais destinados à exposição e terrenos rurais e urbanos (CFCa, 2008).

Os métodos de depreciação, amortização e exaustão para o setor público são os mesmos aplicados no setor privado, sendo que NBC T SP 16.9 sugere uma das três metodologias de cálculo. Segundo Carvalho e Ceccato (2011), "a escolha do método de depreciação deve pautar-se por refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial serviço do ativo serão consumidos pela entidade." A norma estabelece os seguintes métodos: o método das quotas constantes; método das somas dos dígitos e o método das unidades produzidas. O mais conhecido é o método linear – quotas constantes.

Falcão (2010) demonstra as seguintes comparações referentes aos métodos estabelecidos pela norma:

Quadro 2: Quadro resumo comparando os métodos de depreciação.

Método de Depreciação	Características	Vantagens	Desvantagens
Quotas constantes	• Depreciação em função do tempo, não do uso do bem; • Quotas de depreciação constantes.	• Simplicidade do método.	• Resulta numa taxa de retorno crescente do bem.
Soma dos dígitos	• Depreciação diminui ao longo do tempo.	• Permite postergar o pagamento de impostos; • Uniformidade dos custos.	• Método de cálculo mais elaborado.
Unidades produzidas	• Depreciação em função do uso do bem.	• Para calcular depreciação de bens utilizados na produção de outros bens.	• Método de cálculo mais elaborado.

Fonte: Falcão (2010)

Nas demonstrações contábeis para cada classe do imobilizado deve-se divulgar o método de depreciação, a vida útil e a taxa utilizada; o valor contábil bruto e a depreciação acumulada no início e fim do período e as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil, métodos e taxas (CFCa, 2008).

> A depreciação no setor público é um dos novos procedimentos que visam dar suporte à outra importante mudança nesse setor, a transição do regime misto para o regime de competência. Essa transição busca evidenciar o patrimônio público com maior precisão, onde as perdas e alterações sofridas pelo patrimônio por conta da depreciação e outros fatores, serão reconhecidos em obediência ao Princípio da Competência, proporcionando assim aos entes públicos a possibilidade de gerenciar os fluxos orçamentários futuros com mais exatidão (SILVA *et al*, 2011, p. 5).

Castro (2011, p. 165) faz um paralelo entre a contabilização da depreciação no setor privado com o setor público. Informa ainda, que um dos objetivos no setor privado que leva ao registro da depreciação, está relacionado à identificação do custo da depreciação para composição do preço de reposição de um bem e ainda gerar margem de lucro. E segue afirmando que "no setor público, será importante buscar conhecer os custos financeiros e os não financeiros da utilização das estruturas existentes para produzir bens e serviços para o público".

A Comissão de Estudos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2013), afirmam que com a implantação e obrigatoriedade da NBC T SP 16.9, poderá permitir que os órgãos públicos contabilizem a perda de capacidade econômica do seu imobilizado com a depreciação e poderão dimensionar, nos exercícios posteriores, o impacto sobre as receitas e sobre o orçamento para as novas aquisições, reposições e manutenções do patrimônio utilizado na prestação dos serviços públicos, podendo ajudar o processo de planejamento, implantação do sistema de custos na área pública, além de obter condições de análise das condições legais, da eficiência e da eficácia do imobilizado.

3. METODOLOGIA

O método utilizado quanto aos procedimentos para essa pesquisa foi o estudo de caso em uma instituição pública de ensino superior, a partir de observações diretas e entrevistas. As tipologias adotadas quanto aos objetivos foram: descritiva e explicativa. Quanto à abordagem do problema da pesquisa a metodologia é do tipo qualitativa.

Para o estudo de caso a instituição escolhida foi a UFES (Universidade Federal do Espírito Santo). Os setores que serviram de objeto para esta pesquisa é o DCF – Departamento

de Contabilidade e Finanças e a Divisão de Patrimônio – DIPAT do Departamento de Administração – DA.

Para coleta de dados foram utilizados quatro questionários elaborados com perguntas fechadas e respostas graduadas de 1 (sim/concordo totalmente) a 5 (não/discordo totalmente), entrevistas realizadas junto ao DIPAT e ao DCF, além daqueles dados extraídos de sistema interno informatizado e disponibilizados pelos gestores. Um dos questionários abordou aspectos da adoção inicial que teve 11 itens e foi direcionada ao Diretor da Divisão de Patrimônio. O outros três são iguais e abordaram aspectos gerenciais, relacionadas com a tomada de decisão que tiveram 7 questões cada e foram direcionadas ao Diretor e aos Contadores do DCF. As entrevistas foram realizadas no início do mês de outubro e os questionários foram aplicados no dia 28 de novembro de 2014.

4. ANÁLISE DE DADOS

4.1 A INSTITUIÇÃO

A Universidade Federal do Espírito Santo (UFES) é uma instituição autárquica vinculada ao Ministério da Educação (MEC), com autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial. Fundada em 5 de maio de 1954, conta com quatro campi universitários, tem uma área territorial total de 4,3 milhões de metros quadrados e sua infraestrutura física global é de 292 mil metros quadrados de área construída.

O controle patrimonial é feito na Divisão de Patrimônio do Departamento de Administração (DA), onde os dados são gerados e enviados para a contabilização na Divisão de Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Finanças (DCF). Ambos os departamentos estão diretamente vinculados à Pró-Reitoria de Administração (Proad).

4.2 O SISTEMA DE CONTROLE PATRIMONIAL

O sistema utilizado para controle patrimonial na entidade é o SILAP – Sistema Integrado de Licitação, almoxarifado e Patrimônio. Além desse controle, a entidade utiliza o sistema para executar o controle de materiais, licitação, de compras, de almoxarifado, de solicitação de materiais e diárias, além de armazenar informações orçamentário/financeiras sobre a instituição (UFES, 2014).

Já o sistema utilizado para a contabilização dos dados gerados a partir do controle do patrimônio é o SIAFI– Sistema Integrado de Administração Financeira, que é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento, e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do governo federal (STN, 2014).

O SILAP não exporta dados para o SIAFI e, por isso, a inserção dos dados patrimoniais no SIAFI é feita manualmente a partir de relatórios gerados pelo SILAP, que são impressos e entregues nas mãos do gestor contábil do DCF.

4.3 A ADOÇÃO INICIAL

A UFES iniciou os registros da depreciação do seu imobilizado, adotando como data de corte o exercício de 2010, de acordo com a determinação da STN, por meio do manual SIAFI, macrofunção 020330. Definida a data de corte, embora prevista pelo MCASP, não houve a composição de comissão de servidores responsável pela realização dos trabalhos de ajuste nos valores do imobilizado junto ao setor de patrimônio. Por isso, para adoção inicial da depreciação, apesar da adoção da data de corte, o setor de patrimônio da UFES não realizou uma verificação no seu inventário, de modo a separar as perdas e não analisou se o valor contábil do bem estava registrado em seu patrimônio pelo valor justo.

Conforme orienta o manual SIAFI, macrofunção 020330, para os bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso em exercícios anteriores a 2010, deve-se avaliá-los individualmente, item por item, observando se o valor líquido contábil sofre modificação

significativa. A entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez. (NBC T 16.10, p.6)

Conforme admitido no manual SIAFI, para a nova mensuração pode-se utilizar o valor da depreciação que teria sido lançado até o final do exercício anterior à data de mudança de critério contábil, caso já fosse vigente o método da depreciação, alcançando, de igual maneira, base monetária confiável.

Para alinhar-se às novas normas contábeis, no que se refere ao processo de registro da depreciação dos bens móveis do imobilizado, o gestor de patrimônio da UFES adotou o seguinte procedimento de reconhecimento inicial: apurou a depreciação acumulada referente ao período compreendido entre a data de aquisição e a data de corte, de todos os bens móveis do imobilizados adquiridos até 2010, de forma retroativa, e deduziu do valor de aquisição do bem, como procedimento de ajuste de exercícios anteriores. O valor encontrado foi registrado no ativo como o valor justo. O valor da depreciação acumulada apurada foi reconhecido como efeito da adoção inicial desses ativos e, portanto, lançado devidamente a débito de ajuste de exercícios anteriores, diretamente no PL e a crédito do bem em questão, reduzindo o seu valor. Do novo valor líquido contábil, iniciou-se o procedimento da depreciação, pelo restante da vida útil do bem, em concordância com os critérios de mensuração e reconhecimento estabelecido pela NBC T 16.9.

O item 13, do manual SIAFI, macrofunção 020330, diz que o trabalho de adequação de valor dos ativos é complexo, demandando tempo e recursos humanos, principalmente para aquisições realizadas em exercícios anteriores. O MCASP 2013, parte II, ressalta que a composição da comissão de servidores responsável pela realização dos trabalhos junto ao setor de patrimônio é um ato discricionário de cada ente, devendo o gestor responsável efetivá-las de acordo com sua realidade. No caso da UFES, o gestor de patrimônio avaliou que o dispêndio de tempo e pessoal com a formação de uma comissão e realização desse trabalho complexo seria desvantajoso para a adequação dos valores dos bens móveis, que correspondiam em 2010 a 19,09% do imobilizado. A eficácia do procedimento adotado para o reconhecimento inicial pela entidade foi igualmente alcançada, no entender do gestor, com melhor eficiência. Esse foi, portanto, o motivo dado para que o procedimento citado tenha sido adotado para esse grupo do ativo, em sua totalidade.

Após o reconhecimento inicial, a UFES utiliza o modelo de custo para mensurar seu ativo imobilizado, conforme permite a NBC T 16.10, no item 35a. Para o cálculo da depreciação acumulada dos exercícios anteriores a data de corte, o setor de patrimônio fez uso do SILAP, inserindo a data e o valor de aquisição do bem e aplicando as taxas de depreciação e valores residuais que constam no sistema e que estão de acordo com a tabela disposta no item 27 do manual SIAFI, macrofunção 020330. O cálculo foi feito automaticamente. Os valores da depreciação acumulada foram utilizados no cálculo do valor justo do imobilizado (valor de aquisição menos depreciação encontrada até a data de corte) e reconhecidos como ajuste de exercícios anteriores, diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 20 do manual SIAFI, macrofunção 020330. Não foram registrados no ativo como contas redutoras, ou seja, apenas serviram para o cálculo no reconhecimento inicial dos bens móveis do imobilizado.

A partir daí, tem-se três situações para os bens do imobilizado adquiridos antes da data de corte: (a) os ativos estão registrados pelo seu valor residual; (b) os ativos estão registrados pelo seu valor de aquisição depreciado até 2010, restando, ainda, parte da vida útil; e (c) os ativos que não possuem o valor residual definido e o tempo de uso é maior que o de vida útil. A Figura 1 a seguir apresenta os passos que devem ser seguidos pelo gestor para inicio da depreciação na esfera federal.

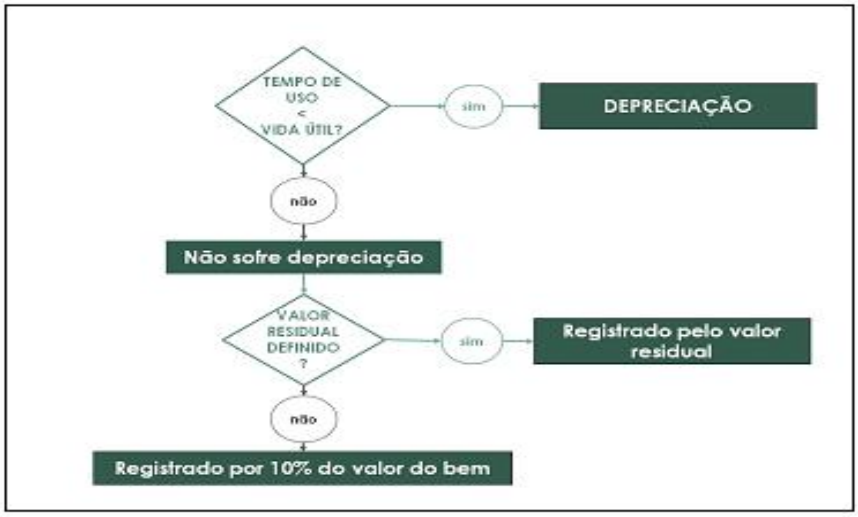

Figura 1: Situações da aplicabilidade da depreciação
Fonte: Adaptado de MCASP 2015.

No primeiro caso, os bens não sofrem mais depreciação, visto que estão registrados pelo seu valor residual. No segundo caso, essa parte do imobilizado inicia os registros de depreciação a partir da data de corte pelo tempo que lhe resta de vida útil, tomando por base o novo valor encontrado em decorrência do ajuste. E no terceiro caso, os ativos não sofrem mais depreciação e são registrados, segundo o gestor de patrimônio, pelo valor de10% do valor de aquisição.

Os ativos do imobilizado adquiridos após a data de corte sofrem depreciação sem a necessidade de qualquer ajuste prévio. A apuração da depreciação é feita mensalmente pela entidade, que a reconhece pelo regime de competência.

Quadro 3: Quadro comparativo entre a legislação em vigor e o observado na UFES.

ASSUNTO		LEGISLAÇÃO	TEXTO	RESULTADO OBSERVADO NA UFES
adoção inicial	**Mudança de critério contábil**	MANUAL SIAFI - MACROFUNÇÃO 020330	"2. [...] a **mudança de critério** no âmbito da Administração Pública Direta da União, suas **autarquias** e fundações fica estabelecida para o exercício de **2010.** Todo o registro de depreciação acumulada deverá iniciar no exercício de mudança de critério contábil."	- **Autarquia** vinculada ao MEC - Mudança de critério contábil: **2010** - Inicio dos registros de depreciação acumulada: **2011**
	Comisssão de servidores	MCASP, 2013 PARTE II - PCP	p.69 "[...] a **composição da comissão de servidores** responsável pela realização dos trabalhos junto ao setor de patrimônio, é um ato discricionário de cada ente, devendo o gestor responsável efetivá-las de acordo com sua realidade."	**Não** houve composição de comissão de servidores para realização dos trabalhos de ajuste nos valores do imobilizado
	Verificação no inventário	IPC 00, 2013	"30. [...] Após estipular a data para adoção, poderão ser adotados os seguintes passos: i. Realizar uma **verificação no inventário** (imobilizado e intangível) da entidade no setor de patrimônio, de modo a **separar as perdas**."	**Não** realizou verificação no inventário, de modo a separar as perdas
	Avaliação dos bens	MANUAL SIAFI - MACROFUNÇÃO 020330	"69. Para os bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso em exercícios anteriores a 2010, deve-se **avaliá-los individualmente**, item por item, observando-se se o valor líquido contábil sofre modificação significativa."	**Não** avaliou individualmente, item por item, os bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso em exercícios anteriores a 2010
	Ajustes de exercícios anteriores	MANUAL SIAFI - MACROFUNÇÃO 020330	"20. Neste primeiro momento, por se tratar de uma mudança no critério contábil e esses procedimentos nunca terem sido realizados, **será necessário realizar ajustes de exercícios anteriores** [...]"	**Realizou.** Utilizou 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
	Lançamento dos ajustes	MANUAL SIAFI - MACROFUNÇÃO 020330	"20. [...] será necessário realizar ajustes de exercícios anteriores, efetuando lançamentos cuja **contrapartida será diretamente o patrimônio líquido**.	**Procedeu conforme a macrofunção**, debitando a conta Ajuste de Exercícios Anteriores e creditando a conta do bem ou a conta depreciação acumulada

Fonte: Elaborado pelos autores com base na pesquisa.

Ainda não há previsão para o início dos procedimentos para os bens imóveis, visto que esses bens não estão elencados na tabela disposta no item 16 do manual do SIAFI, macrofunção 020330 e, portanto, o prazo para aplicar a depreciação referente a exercícios anteriores, após o ajuste de seus valores, ficará a critério da entidade (SIAFI, 2013).

Com relação às tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicados, muito embora o MCASP 2013, parte II, diga que a estimativa da vida útil do ativo deva ser feita com base na experiência da entidade com ativos semelhantes e que as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas pelos entes deverão ser estabelecidos pelo próprio, de acordo com as características particulares da utilização desses bens, a UFES segue a tabela disposta no item 27 do manual do SIAFI, estabelecida para cada conta contábil, de modo a atender a necessidade de padronização de critérios dos órgãos da Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas pertencentes ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social para geração de dados consistentes e comparáveis (MANUAL SIAFI).

A UFES também não utiliza parâmetros de vida útil e valor residual diferenciados para bens singulares, que possuam características peculiares e necessitem de critérios específicos para estipulação dos seus valores, conforme permite a macrofunção 020330 do MANUAL SIAFI, pois não possui bens com tais características.

Embora a NBC T 16.9 permita a utilização de outros métodos, a necessidade da geração de informação consistente e comparável no âmbito da administração pública também foi o motivo para que o MANUAL SIAFI, macrofunção 020330, em seu item 47, estabelecesse o

método da Linha Reta ou Cotas Constantes como cálculo dos encargos de depreciação a ser utilizado pelos órgãos e entidades públicas. É esse o método utilizado pela UFES.

4.4 O IMPACTO DA ADOÇÃO

Dos dados do balanço patrimonial da UFES, extraídos do SIAFI, verifica-se que a instituição cumpriu todos os prazos para o reconhecimento da depreciação dos seus bens móveis, efetuando esse registro para praticamente todos esses bens, a partir de 2011, ou seja, não houve a necessidade de cumprimento de cronograma diferenciado por conta contábil.

Exceção feita àquelas contas em que não houve ainda o reconhecimento da depreciação, tais quais:

Quadro 4: Bens não depreciados pelo setor de patrimônio da UFES

BENS NÃO DEPRECIADOS	SALDO EM 2013	% DOS BENS MÓVEIS
EMBARCACOES	52.201,27	0,06%
IMPORTACOES EM ANDAMENTO - BENS MOVEIS	8.009.540,82	9,30%
OBRAS DE ARTES E PECAS PARA EXPOSICAO	256,18	0,000297%
OUTROS BENS MOVEIS	48.767,12	0,06%
PECAS NÃO INCORPORAVEIS A IMOVEIS	2,53	0,000003%
TOTAL	**8.110.767,92**	**9,42%**
BENS MÓVEIS	**86.137.158,10**	**100,00%**

Fonte: Elabora pelos autores com base nos dados da pesquisa

O quadro acima evidencia que esses bens não depreciados não representam parcela significativa do total de bens móveis, restando apenas as importações em andamento que representavam 9,30% do total, ao final de 2013.

Foi verificada a atual situação do imobilizado e simulada a situação em um cenário no qual a depreciação não fosse adotada. Para isso foram agregados ao valor dos bens todos os efeitos da adoção inicial e a subsequente depreciação reconhecida, desde a mudança de critério contábil até o final do ano de 2013, conforme quadro a seguir:

Quadro 5: Análise do Imobilizado da UFES

Conta	Saldo Final 2010	Saldo Final 2013	Variação
APARELHOS, EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS	61.308.919	55.041.582	- 6.267.337
MOBILIÁRIO	6.980.330	7.814.928	834.598
VEÍCULOS	2.365.461	5.473.065	3.107.603
Total (COM adoção da DEPRECIAÇÃO)	**70.654.710**	**68.329.574**	**- 2.325.136**
(+) Ajuste de Exercícios Anteriores	27.955.905	29.498.877	
(+) Depreciação Acumulada	-	17.807.584	
Total (SEM adoção da DEPRECIAÇÃO)	**98.610.615**	**115.636.036**	**17.025.421**
Variação (em decorrência da adoção)	**-28,35%**	**-40,91%**	

Fonte: Elabora pelos autores com base nos dados da pesquisa

Constata-se que houve impacto significativo advindo da adoção da depreciação no patrimônio da UFES, reduzindo o valor da conta bens móveis em 28,35% ao final 2010, chegando a 40,91% de redução ao final de 2013. Sem considerar outras variáveis como compras, alienações, doações ou os próprios ajustes de exercícios anteriores, verifica-se que a diferença entre o valor dos bens com registro da depreciação e o valor desses mesmos bens num cenário em que não há esse registro tende a aumentar, visto que não são reconhecidas as variações patrimoniais diminutivas, resultado desse processo de reconhecimento.

4.5 O PROCESSO DECISÓRIO

A decisão, conforme Viana (2013) é aquele momento em que o gestor precisará para comprar, ao trocar, ao manter ou ao se desfazer de um bem móvel ou intangível, com base em relatórios e demonstrativos contábeis. O setor de patrimônio da UFES não toma decisões baseada nos dados de depreciação evidenciados, ficando a cargo o controle patrimonial, aquisições e alienações de bens demandados pelos demais setores da instituição.

A demanda de bens móveis na instituição é indicada pelos setores, de forma independente pelos seus gestores, que analisam a necessidade de reposição de seus bens em função do desgaste ou perda de utilidade com base na observação direta do bem. Portanto, não fazem uso das demonstrações contábeis, em particular do registro da depreciação, para a tomada de decisão.

Da mesma forma, o DCF da instituição ainda não toma decisões baseados na informação contábil fornecida por meio do reconhecimento da depreciação de parte dos seus bens do imobilizado.

Foi verificado que o registro da depreciação ainda não contribui na tomada de decisões do gestor e também não contribui para melhorar o gerenciamento dos fluxos orçamentário futuros, ou seja, decisões orçamentárias ainda não levam em consideração o reconhecimento da depreciação evidenciada nas demonstrações contábeis da UFES. Porém, os gestores reconhecem que a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação trará benefícios futuros para a instituição nesse sentido.

O desafio encontrado reside na complexidade dos trabalhos de ajuste no valor dos bens adquiridos antes da data de corte a fim de trazê-los a uma base monetária confiável, da maneira como orienta o MANUAL SIAFI, macrofunção 020330. A formação de comissão para esse fim demandaria custo com treinamento e capacitação de pessoal ou até custos com a contratação de pessoal ou serviço para a atividade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma das implicações do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade foi a necessidade do reconhecimento e evidenciação da depreciação pelas entidades do setor público, como resultado da mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial da contabilidade governamental. O intuito desse estudo foi identificar os desafios e perspectivas do reconhecimento da depreciação no patrimônio da UFES.

Os resultados mostram que a universidade não reconhecia e, portanto, não evidenciava em suas demonstrações a depreciação dos bens pertencentes à conta do imobilizado, estando os mesmos registrados pelos custos históricos sem as devidas variações. Foi necessária, portanto, a realização de procedimentos para o reconhecimento inicial desses ativos a fim de trazê-los a uma base monetária confiável que permitisse a alocação sistemática do valor depreciável dos bens.

Para tanto, embora o manual SIAFI, macrofunção 020330, recomende a formação de comissão para avaliação de item a item do imobilizado, afim de, trazê-lo a valor justo, a UFES apurou, para os bens móveis, a depreciação sofrida pelo bem até a data de mudança de critério contábil, creditou o valor do bem pelo valor encontrado, reduzindo-o a seu valor justo, e debitou a conta Ajuste de Exercícios Anteriores diretamente no Patrimônio Líquido, respeitando o regime de competência. Tal procedimento é permitido, mas somente em casos excepcionais, conforme indicado no manual SIAFI, macrofunção 020330, p.48. A motivação da UFES para adotá-lo como regra se deu sobre a alegação de que os custos gerados com a formação de uma comissão para a realização dos trabalhos com os ajustes de todo seu imobilizado não compensariam os benefícios que foram gerados da mesma forma. Alcançada a base monetária confiável, a instituição passa a registrar a depreciação dos bens móveis do seu ativo imobilizado, não havendo previsão do reconhecimento para os bens imóveis.

Pode-se perceber ainda que a UFES utiliza as tabelas com tempo de vida útil e valor residual, conforme determinado pela STN, via manual SIAFI, macrofunção 020330, bem como cumpriu todos os prazos determinados para o registro gradual da depreciação por categoria de bens. Na verdade, a adoção se deu praticamente de forma única, fato esse devido ao método de avaliação utilizado para reconhecer os referidos bens a valor justo, sendo esse o fator contribuinte determinante.

O valor da conta bens móveis foi reduzido em 28,35% ao final de 2010, chegando a 40,91% de redução ao final de 2013, demonstrando que o reconhecimento da depreciação nos bens móveis da UFES implicou em significativo impacto no valor dessa conta. Constata-se, portanto, a perspectiva de melhora no controle patrimonial pela evidenciação da real dimensão do patrimônio da entidade, no que se refere a seus bens móveis, contribuindo no processo de transparência, em respeito ao Princípio da Entidade.

Em contrapartida, a perspectiva de melhora na tomada de decisão por parte dos gestores não foram confirmadas, ou seja, não foram observadas contribuições advindas do registro da depreciação para a tomada de decisão no âmbito da universidade, que continua utilizando antigas práticas para tal.

Os gestores concordam que a adoção da depreciação no setor público decorrente da convergência das normas nacionais às internacionais resultou em maior transparência sobre a situação do patrimônio da entidade e contribuiu para a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial.

Assim, espera-se que este estudo possa motivar outras pesquisas acadêmicas nessa área com o objetivo de facilitar os profissionais que atuam no setor público, contribuindo em termos práticos e teóricos o procedimento do registro e evidenciação da depreciação no setor público.

Cabe destacar, que por se tratar de um estudo de caso único, há limitações como a generalização de seus resultados. Como investigações posteriores sugere-se temas sobre: a viabilidade da utilização da depreciação em exercícios anteriores à mudança de critério contábil como parâmetro de redução do valor do bem como regra geral, como alternativa para o teste de recuperabilidade; e a operacionalização da tomada de decisões a partir dos dados de depreciação evidenciados.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, D. D. *Manual de Controle Patrimonial nas Entidades Públicas*. Brasília: Gestão Pública, 1ª Ed, 2013.

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

BRASIL. Instruções de Procedimentos Contábeis nº 00, de 2013. *Plano de Transição Para Implantação da Nova Contabilidade*. Brasília, DF.

BRASIL. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP),* Procedimentos Contábeis Patrimoniais – Parte II, 5 ed. Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2013.

BRASIL. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)***.** Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 6ª ed, 2014.

BRASIL. *Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)*, Macrofunção 02.03.30, Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. Disponível em: <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330/>. Acesso em: 05 jul. 2014.

CARVALHO, D.; CECCATO, M. *Manual completo de contabilidade pública.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. 952 p.

CASTRO, D. P. de. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público:* integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
CASTRO, D. P. de.; GARCIA, L. M. *Contabilidade Pública no Governo Federal: guia para a reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel.* São Paulo: Ed. Atlas, 2004.
Citação com autor incluído no texto: Giacomo (2005) HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
CRUZ, C. F. FERREIRA, A. C. S. SILVA, L. N. MACEDO, M. A.S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. Revista de Administração Pública – RAP. Rio de Janeiro 46(1), p. 76 – 153, 2012.
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Resolução 1136/2008*, aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, DF, 2008.
_____. *Resolução 1137/2008*, Aprovar a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Brasília, DF, 2008.
_____. *Resolução 1366/2011***,** Aprovar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, DF, 2011.
DELARE, E. C.; SOUZA, J. P. V. M.; GAMA, J. R. A depreciação como fonte de informação gerencial em entidades públicas: um estudo de caso no Instituto Federal do Espírito Santo (Ifes). *XVII Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, 2010.
FALCÃO, P. G. F. Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público à luz da teoria da contabilidade, da legislação brasileira e das normas da IFAC. *Tribunal de Contas da União – Trabalhos Acadêmicos*. Brasília, 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/trabalhos_academicos_TCU/documentos_temas?tema=501538>. Acesso em: 20 jun. 2014.

FEIJÓ, P. H. RIBEIRO, C. E. *Entendendo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público*. Brasília: Editora Gestão Pública, 2014. 387p
GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-dow e bottom-up. *Revista de Administração Pública* 01/2014; 48(1):183-206.
GIACOMO, W. Álvaro di. O New Public Management no Canadá e a gestão pública contemporânea. *Interfaces Brasil/Canadá*, Canoas, v. 5, n. 5, p.155-170, 2005. Disponível em: <http://www.revistas.unilasalle.edu.br/index.php/interfaces/article/view/772/598>. Acesso em: 08 dez. 2014.
LÖFFLER, E. Governance: Die neue Generation von Staats- und Verwaltungs- modern-isierung. *Verwaltung + Management*, v. 7, n. 4, p. 212-215, 2001.
MACEDO, M. A. da S.; ARAÚJO, M. B. V. de; BRAGA, J. P. Impacto do Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade na Relevância das Informações Contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 6, n. 6, p.367-382, 30 nov. 2012. Trimestral. Disponível em: <www.repec.org.br>. Acesso em: 04 dez. 2014.
PIERANTI, O. P.; RODRIGUES, S.; PECI, A. *Governança e New Public Management:* Convergências e Contradições no Contexto Brasileiro. In: Encontro ANPAD, Rio de Janeiro, n. 31, 2007.
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 Fianças – Governet, Rio Grande do Norte, n.73, p.418-432, mai. 2011. Disponível em: <http://www.sigaa.ufrn.br/sigaa/verProducao?idProducao=714336&key=9a9ed0247194422de6023877328db732>. Acesso em: 20 jun. 2014.

SILVA, V. L. da. *A nova contabilidade aplicada ao setor público*: uma abordagem prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, Jorge Eduardo. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Santa Catarina, v. 9, n. 27, p.25-42, 2010. Quadrimestral. Disponível em: <http://www.bibliotekevirtual.org/index.php/2013-02-07-03-02-35/2013-02-07-03-03-11/394-rccc/v09n27/3233-a-convergencia-da-contabilidade-publica-nacional-as-normas-internacionais-e-os-impactos-na-aplicacao-da-dre-na-administracao-direta.html>. Acesso em: 05 dez. 2014.

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, mai./ago. 2013. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/27937>. Acesso em: 20 jun. 2014.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M. de; PLATT NETO, O. A. A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o processo de convergência: Implicações e Perspectivas. *RIC - Revista de Informação Contábil*, Recife, v. 6, n. 2, p.01-20, 31 maio 2012. Trimestral.