



ISSN: 1984-6266

Reavaliação e depreciação de ativos no setor público: o exemplo da Prefeitura de Caçador – SC, em 2014.

Flávia Gregório Lindgren de Almeida

UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro
flavialindgren03@gmail.com

Raquel Suely de Carvalho

UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro
raquelsc_souza@yahoo.com.br

Waldir Jorge Ladeira dos Santos

UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro
wladeira@crerj.org.br

Sérgio Luis Argolo de Bezerra

UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro
sergiolargolo@globo.com

Recebimento:

08/02/2017

Aprovação:

22/08/2017

**Editor responsável pela
aprovação do artigo:**

Dr. Flaviano Costa

**Editor responsável pela edição do
artigo:**

Dr. Flaviano Costa

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

A reprodução dos artigos, total ou parcial,
pode ser feita desde que citada a fonte.

Resumo

Esta pesquisa analisou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) referentes a Reavaliação e Depreciação de Ativos e as comparou com os procedimentos adotados pela Prefeitura de Caçador/SC, no ano de 2014. Verificou-se que após a contratação de uma empresa de consultoria para realizar o inventário dos seus bens, o Ativo Imobilizado da Prefeitura apresentou um aumento de R\$ 64 milhões em 2014 para R\$ 219 milhões em abril de 2015. As diretrizes adotadas pelo Município de Caçador representaram um grande avanço. Contudo, não foram adotadas todas as ações estabelecidas nas NBC TSP para a completa evidenciação do Patrimônio da Prefeitura as quais atenderiam aos usuários da informação contábil.

Palavras-chave: Evidenciação Contábil. Patrimônio Público. Reavaliação de Ativos. Depreciação.



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE
MESTRADO E DOUTORADO

DOI:

<http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v9i2.50591>

ASSETS REEVALUATION AND DEPRECIATION IN PUBLIC SECTOR: THE EXAMPLE OF CAÇADOR CITY HALL – SC, IN THE YEAR OF 2014

ABSTRACT

This research analyzed the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBC TSP) for the Assets Reevaluation and Depreciation and compared them with the procedures adopted by Caçador City Hall/SC in the year of 2014. It was found that after hiring a consulting firm to conduct an inventory of their assets, the Fixed Assets of the Municipality increased from R\$ 64 million in 2014 to R\$ 219 million by April 2015. The guidelines adopted by Caçador Municipality represented a significant progress. However, not all the actions set forth in the NBC TSP for full disclosure of the City Hall Equity were adopted which then would assist the users of accounting information.

Keywords: Disclosure Accounting. Public Equity. Assets Reevaluation. Depreciation.

1 Introdução

A lei 4.320/64 foi um marco para contabilidade pública brasileira, pois estabeleceu normas para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos. Entretanto, visando uma adequação às normas internacionais, a contabilidade pública vem passando por ajustes necessários a melhor evidenciação do Patrimônio Público. Dentre esses ajustes está a portaria Nº 548/2015 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que elaborou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), em que foram estabelecidos prazos e procedimentos para a consolidação das contas a nível nacional e a obrigatoriedade da adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) a todas as esferas de Governo: União, Estados, Distrito Federal e Município. Em meio a essas mudanças destaca-se a necessidade da adoção do valor de mercado e o registro da redução do valor de um bem pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência ao longo de sua vida útil (STN, 2015), que são objetos desse estudo.

Para que haja a correta avaliação patrimonial deve-se registrar a Depreciação dos bens do patrimônio público. Cabe aos Municípios realizar o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis, com suas respectivas depreciação ou exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável, efetuando a preparação de sistemas e outras providências de implantação que viabilizem os registros no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Esse sistema foi elaborado para o envio de dados contábeis e fiscais pelos entes da Federação, com a finalidade de promover a consolidação das contas públicas, de forma consistente, para a produção do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN) (Portaria STN 548, 2015). Em sua pesquisa Silva (2013) destaca que “é extremamente importante o registro da depreciação para compor os custos dos serviços prestados à sociedade e para geração de informações gerenciais úteis para subsidiar os gestores na tomada de decisões”.

Uma dificuldade para a realização dessa avaliação encontra-se na determinação do valor desse patrimônio, pois o ente deve reavaliar seus bens antes de computar a depreciação e o custo desse procedimento pode torná-lo quase inviável. Um exemplo disso é o da Prefeitura de Caçador que teve um custo aproximado de R\$ 135 mil para que pudesse realizar o recadastramento e avaliação dos bens, o que foi realizado por uma empresa de consultoria, segundo dados do jornal Diário Caçadoreense (2015).

Diante do exposto tem-se a seguinte questão/problema: Os procedimentos adotados pela Prefeitura de Caçador – SC, no ano de 2014, relativos à Reavaliação e Depreciação de Ativos estão em consonância com as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?

Ao se analisar os procedimentos adotados pela Prefeitura de Caçador em relação à Reavaliação e Depreciação de seus Ativos, tem-se por objetivo confirmar a aderência desses procedimentos às Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Este estudo torna-se relevante, pois há escassez de pesquisas que abordem a Reavaliação e a Depreciação de Ativos no setor público, dado que a legislação é recente e a última atualização do manual do SIAFI com detalhamento e maiores instruções sobre esse assunto foi publicado em dezembro de 2015. Faz-se relevante também, uma vez que a adesão por parte dos entes públicos ainda é exígua, o que é corroborado pelo estudo de Padrones et al (2014), que constataram em sua pesquisa que dos 92 municípios do Estado do Rio de Janeiro, 83% não aderiram as novas normas de cálculo da depreciação e os que aderiram não o fazem com regularidade, o que pode acarretar em sanções previstas na legislação.

Além desta introdução, o presente artigo apresenta: na segunda seção o referencial teórico onde são abordados os conceitos de Evidenciação Contábil, Patrimônio Público, Reavaliação e Depreciação de Ativos; após, na terceira seção, descreve-se a metodologia da pesquisa; na quarta seção é realizado o tratamento e análise dos dados coletados da Prefeitura de Caçador – SC, referente ao ano de 2014; na quinta seção estão as considerações finais do estudo; e por fim, as referências.

2 Referencial Teórico

2.1 Evidenciação contábil

A Lei 4320/64 estabelece que a contabilidade se estruture, dentre outros aspectos, a permitir o conhecimento da composição patrimonial. Para tanto se faz necessária a evidenciação desse patrimônio, que consiste em indicar e confirmar de modo preciso e evidente a prática da divulgação de todas as informações que possam influenciar o processo decisório (Silva, 2009).

A transparência na evidenciação dos elementos patrimoniais bem como seu efeito sobre o resultado é matéria expressa na Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) que determina à quais instrumentos de transparência serão dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos. Em seu estudo Bairral, Silva e Alves (2015) citam que essa divulgação não deve se limitar somente a obrigatória, mas pode ser ampliada, o que é chamada de voluntária. Porém, ambas devem conter alguns atributos que são estabelecidos pela Norma Brasileira Aplicada ao Setor Público – Estrutura Conceitual (NBC TSP EC), e dentre elas destacamos a representação fidedignidade, ou seja, a informação contábil deve ser completa, neutra e livre de erros, para que demonstre aos seus usuários com qualidade o patrimônio e suas variações. Preconiza-se que a evidenciação seja apresentada em três níveis conforme a necessidade do usuário: “adequada, justa e completa” (Hendriksen & Van Breda, 1999). Araújo, Miranda e Lagioia (2014) também aplicaram esses três níveis em seu estudo, esclarecendo que a apresentação mínima das informações corresponderia à evidenciação adequada, já a evidenciação justa consistiria na padronização da informação a todos os usuários igualmente, e informações adicionais estariam relacionadas a uma evidenciação completa. Cabe então ao gestor optar por divulgar a informação mínima (exigência legal), média ou completa.

A evidenciação aponta o patrimônio como objeto da contabilidade pública desde a Lei nº 4.320/64, que nos seus artigos 83 e 90 já utilizava a expressão evidenciar, que quer dizer mostrar com clareza, comprovar sem levantar dúvidas (Silva, 2009). Nesse sentido, a NBC TSP EC destaca que a evidenciação “permite avaliações da sustentabilidade da prestação de serviços pelo governo ou outra entidade do setor público, aprimora a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e fornece informação útil adicional para fins de tomada de decisão”.

2.2 Patrimônio Público

O objeto da contabilidade aplicada ao setor público é o patrimônio, que é definido por Kohama (2014, p. 193) como “o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a Administração Pública”. Nesse contexto, entende-se como patrimônio público também aqueles que pertencem às empresas públicas, às fundações instituídas pelo poder público, além da parte do capital das sociedades de economia mista e não só o patrimônio das instituições de direito público interno. (Kohama, 2014).

O controle eficaz do patrimônio tem como objetivo sua representação fidedigna, bem como fornecer informações para que seus usuários possam tomar decisões. Para isso, essas informações sobre os Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido devem estar detalhadas a fim de que possam ser identificados alguns elementos, os quais segundo Silva (2009, p. 117) são: “fatores que influem a estrutura patrimonial; as relações entre os componentes patrimoniais; as modificações que o patrimônio sofreu ao longo dos exercícios; os riscos a que estão submetidos os elementos desse patrimônio”.

O Patrimônio é constituído de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, os quais são classificados em Circulante e Não Circulante. Neste estudo nos concentraremos no Ativo Não Circulante, que compreende os demais ativos não classificados no circulante e é subdividido em: Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível, e nesse grupo o enfoque do ativo está no Imobilizado.

O Ativo Imobilizado conforme definição do MCASP 6º Ed. “é o item tangível que é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens”. É, portanto, um bem corpóreo utilizado na atividade fim da entidade e que sofre desgaste por sua utilização e com o decorrer do tempo, sendo, desse modo, necessário o registro desse desgaste através da depreciação.

2.3 Reavaliação de ativos

A NBCT 16.10 (2012, p. 43) destaca que reavaliação é “a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil”. Corrobora essa definição o MCASP (2014, p. 159) quando salienta que “diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo”. É importante destacar que, o valor justo (*fair value*) representa o montante recebido de um ativo ou pago pela transferência de um passivo em uma operação de mercado que não seja forçada (NBCT 16.10, 2012). Acrescente-se, ainda, que valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não própria da entidade (CPC 46 – Mensuração ao valor justo, 2012). Adicionalmente, o MCASP orienta que caso não seja possível atribuir o valor justo com base em informações de mercado, pode-se estimar o valor justo pelo custo de reposição, custo de reposição depreciado, custo de restauração ou abordagem de unidades de serviço (MCASP, 2014).

A reavaliação proporciona a oportunidade de reparar distorções originadas por causas externas, considerando que muitos ativos do imobilizado podem estar registrados por valores irrelevantes (Amaral & Borba, 2012). O processo de reavaliação acontece, geralmente, em função da renovação ou reposição dos ativos, com a finalidade de possibilitar o uso desses ativos na prestação dos serviços públicos e o acréscimo da vida útil (Silva, 2009). Nesse contexto, a interpretação da contabilidade societária propõe que através da reavaliação, ao se adequar o valor do ativo ao seu preço de reposição, haverá uma retenção adicional de caixa durante o período de depreciação que será fundamental para a reposição do ativo. (Martins, Ludícibus, Gelbcke & Santos, 2010). Dessa forma, a reavaliação proporciona à empresa avaliar espontaneamente seus ativos a valor de mercado quando este é maior que o custo (Martins et al, 2010). Cabe destacar que esse procedimento se restringe aos bens do ativo imobilizado, desde que não estejam em descontinuidade operacional. Uma vez adotado o procedimento, a entidade deverá realizá-lo para todos os ativos de mesma espécie, empregando

para os ativos de mesma natureza operacional as mesmas bases de mensuração (Silva, Macedo, Sauerbronn & Szuster, 2012). De acordo com a NBC T 16.10 “as reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial”, conforme Tabela 1.

Tabela 1:

Periodicidade da reavaliação de ativos

Contas ou grupos de contas com variação de mercado significativa	Anualmente
Demais contas ou grupo de contas	A cada quatro anos

Fonte: Adaptado pelos autores.

Conforme orientação do MCASP a reavaliação pode ser realizada por perito ou empresa especializada que elaborará um laudo técnico, bem como por meio de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores (MCASP, 2014). O Manual (2014) orienta ainda que o laudo técnico deve conter as seguintes orientações:

- a. documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b. a identificação contábil do bem;
- c. quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d. vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, a amortização ou a exaustão;
- e. data de avaliação; e
- f. a identificação do responsável pela reavaliação. (MCASP, 2014, p. 160).

2.4 Depreciação, amortização e exaustão

Considerando o processo de convergência às normas internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC em sua resolução nº 1.138/08 aprovou a NBC T 16.9, que trata dos critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão aplicados ao Setor Público. Nesse sentido a Secretaria do Tesouro Nacional – STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Os instrumentos criados pela STN estão em consonância com legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil, buscando a convergência aos padrões internacionais. Dentre os princípios contábeis destacam-se: competência que se entende pelo consumo ou desgaste do bem pertencente ao próprio exercício; prudência que indica a atribuição dos menores valores para o Ativo (depreciação como conta retificadora) e continuidade que expressa o interesse no valor residual pelo tempo que falta de uso, bem como a evidenciação da necessidade de reposição ao se aproximar a zero.

A criação de uma norma que estabelece a obrigatoriedade do registro da depreciação no setor público quebra um paradigma, tornando possível o conhecimento da real situação do patrimônio público (Silva et al, 2012). Percebe-se, com isso, uma mudança do enfoque contábil da contabilidade pública, antes com objetivo no controle orçamentário e agora com foco em uma contabilidade pública patrimonial (Darós & Pereira, 2009). Ainda segundo Darós e Pereira (2009) “em sentido amplo as novas normas são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das Leis 4.320/64 e LC 101/2000 – LRF quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal”. A transparência da informação representa o fator fundamental para que o cidadão ou a sociedade exerça o controle social sobre as contas do Estado (Graciliano & Fialho, 2012).

A vida útil dos bens adquiridos pelas entidades (públicas ou privadas) é limitada e os seus valores mudam com o passar dos anos devido ao desgaste, ação da natureza ou obsolescência (Silva et al, 2011). A depreciação, exaustão e amortização representam a perda de valor desses bens através do uso ou ação do tempo. No setor público a depreciação tem o mesmo objetivo do setor privado, representa uma medida contábil do consumo de ativos, mas sem implicações fiscais (Andrew & Pitt, 2006). Por outro lado, é preciso considerar

que tanto no setor público quanto no setor privado, não existe a garantia de que, mesmo que um ativo seja depreciado com base no valor reavaliado, possa ser substituído por esse valor (Andrew & Pitt, 2006).

O MCASP (2014), que tem abrangência nacional e fornece orientações à contabilidade de todos os entes da Federação, apresenta as seguintes definições para depreciação, exaustão e amortização:

Depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pela deterioração física, desgastes com uso e obsolescência. Exaustão é a perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. Amortização é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado (MCASP, 2014, p. 147 e 166).

Em razão desses fatores, que reduzem o valor do bem, faz-se necessária a correta apropriação do consumo dos ativos ao resultado do período, desse modo, obedecendo ao princípio da competência (SILVA et al, 2011). Nesse contexto, a depreciação, exaustão e a amortização podem ser considerados novos procedimentos que direcionam para uma importante mudança no Setor Público, a transição do regime misto para o regime de competência. Essa transição possibilitará a evidência do patrimônio público com maior exatidão, com as perdas e alterações ocorridas em função da depreciação e outros fatores reconhecidos em observância ao princípio da competência (Silva et al, 2011).

Borges et al. (2010) destacam que o regime de competência promove “uma melhoria na qualidade da informação para a decisão e gera incentivos aos gestores públicos para melhor utilizar o recurso e aumentar a transparência”. Através do regime de competência, os custos são reconhecidos no momento em que ocorrem, com base no capital efetivamente consumido no ano (Rezende, Cunha & Bevilacqua, 2010). A apuração dos custos de depreciação, exaustão ou amortização possibilita melhorar o planejamento, pois o impacto orçamentário financeiro terá reflexo tanto no exercício atual quanto nos subsequentes (Silva, 2009).

De acordo com o MCASP a depreciação deve ser apurada mensalmente, iniciando-se quando o item do ativo estiver disponível para o uso e o valor reconhecido no resultado do ente através de uma variação patrimonial diminutiva (MCASP, 2014). Ainda segundo o Manual (2014, p. 166) “em função de suas características, alguns itens do ativo não deverão ser depreciados, por exemplo terrenos e bens de natureza cultural”. Terminado o tempo de vida útil do bem a depreciação cessa, podendo voltar a ser depreciado em caso de reavaliação (MCASP, 2014).

Cabe destacar que para fins de cálculo da depreciação, além da reavaliação, deve ser considerado o ajuste a valor recuperável. Caso o valor contábil de um ativo imobilizado exceda seu valor recuperável por uso ou venda deve ser reconhecida uma perda por irrecuperabilidade. O ajuste a valor recuperável representa a perda da capacidade de um ativo em produzir fluxos futuros. Nas entidades públicas o fluxo futuro está relacionado à utilidade do bem, pois a maioria dos ativos públicos é mantida para fornecer bens ou serviços públicos (MCASP, 2014).

3 Procedimentos Metodológicos

O estudo realizado foi descritivo, bibliográfico e documental o qual utilizou material existente em livros, artigos científicos e documentos oficiais. A pesquisa também se caracteriza como um estudo de caso, pois retratou uma investigação empírica. Nesse contexto, Gil (2002 p. 54) expõe que o estudo de caso é utilizado para “descrever a situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação”.

Como exemplo de implementação dos novos procedimentos que devem ser adotados pelos entes públicos, no que se referem ao cálculo e registro da reavaliação e depreciação, exaustão ou amortização, foram

analisadas as medidas adotadas pelo Município de Caçador em cumprimento às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

De acordo com Gil (2002, p. 44) “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. A coleta dos dados bibliográficos foi efetuada através de consulta a pronunciamentos técnicos, normas, artigos científicos e livros que possuem informações relativas ao objeto da pesquisa. Maior ênfase foi dada ao MCASP, pois representa o alicerce para as rotinas e procedimentos contábeis que devem ser adotados pelos entes da federação.

Nesta pesquisa foi examinada a aderência dos procedimentos adotados pela Prefeitura de Caçador aos critérios e normas divulgados pelo MCASP para o cálculo e registro da depreciação e reavaliação de bens. Também foram analisados os bens levantados após o trabalho da empresa de consultoria contratada pelo Município para verificar a composição do imobilizado, bem como uma análise da evolução da conta do imobilizado com base no Balanço Patrimonial, no período de 2010 a 2014, divulgado pela Prefeitura de Caçador. A escolha deste ente da Federação levou em consideração a disponibilidade e acessibilidade das informações, visto que todos os dados para a elaboração da pesquisa foram extraídos da internet em janeiro de 2016. A busca também foi efetuada em páginas eletrônicas de outras prefeituras, porém não foram localizadas informações sobre a composição do patrimônio imobilizado com os valores dos bens.

4 Apresentação e análise dos resultados

A presente pesquisa analisou a Reavaliação e Depreciação de Ativos no Setor Público utilizando o exemplo da Prefeitura de Caçador, em Santa Catarina, no período de 2014 a fim de efetuar uma análise comparativa dos procedimentos adotados pela prefeitura e as normas estabelecidas no MCASP.

A prefeitura de Caçador possui 75,8 mil habitantes (IBGE, 2015) e um Ativo Imobilizado registrado de R\$ 64,5 milhões no Balanço Patrimonial de 2014. Em agosto do mesmo ano iniciou o processo de adequação às normas de contabilidade quanto ao registro de seu Ativo Imobilizado, conforme divulgado pelo Diário Caçadoreense (2015). Para isso, o primeiro passo foi realizar o inventário geral de seus bens efetuando o recadastramento, avaliação, ajuste ao valor recuperável e fixação da vida útil para fins de cálculo da depreciação. Com esse objetivo a prefeitura contratou uma empresa de consultoria que realizou este inventário. Esse serviço custou aproximadamente R\$ 135 mil aos cofres do município, segundo divulgado no Diário Caçadoreense (2015). Após a conclusão do trabalho, o Imobilizado líquido da Prefeitura alcançou o valor de R\$ 219 milhões, um pouco mais que três vezes o valor anterior.

Este estudo teve como limitação o fato de não haver, por parte da Prefeitura de Caçador, publicação de normas específicas para adoção das práticas requeridas pelo MCASP quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis, contudo há a afirmativa, por parte da empresa de consultoria responsável, de que foram adotados os procedimentos estabelecidos no MCASP (D.O. CAÇADOR, 2015). No Decreto nº 5.864/2013 que dispõe sobre o cronograma de ações para implementação de procedimentos contábeis padronizados e consolidados com o plano de contas aplicado ao setor público, a prefeitura de Caçador estabeleceu o calendário com os prazos para atendimento às normas estabelecidas pelo MCASP. Estes prazos são demonstrados pela Tabela 2.

Tabela 2

Cronograma de ações

4. Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão.	
Item	CRONOGRAMA DE AÇÕES (DATA DE INÍCIO)
4.1 Definição de tabela de taxa de depreciação / amortização / exaustão, e vida útil dos bens móveis.	Janeiro de 2014
4.2 Definição dos critérios para reavaliação dos bens e da respectiva redução ao valor recuperável para os ativos.	Janeiro de 2014
4.3 Registro contábil de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e exaustão.	Novembro de 2014

Fonte: Prefeitura de Caçador.

Observou-se que o prazo para definição dos critérios de Reavaliação e das taxas de depreciação deveria ter se iniciado em janeiro de 2014, para que em novembro do mesmo ano houvesse a contabilização. No entanto, a contratação da empresa de consultoria responsável pela catalogação e reavaliação dos bens só foi realizada em agosto de 2014, com conclusão dos trabalhos em abril de 2015. A Prefeitura não divulgou os critérios e taxas utilizadas para que o serviço fosse realizado, nem a periodicidade com que devem ser efetuados.

O MCASP estabelece a periodicidade com que os entes públicos devem realizar a Reavaliação e Depreciação de seus ativos. Elaborou-se a Tabela 3 que demonstra os procedimentos necessários a adequação da contabilidade às normas aplicadas ao Setor Público, quanto ao registro e evidenciação do Ativo Imobilizado, sendo nosso enfoque na Reavaliação e Depreciação de bens do Ativo Imobilizado.

Tabela 3

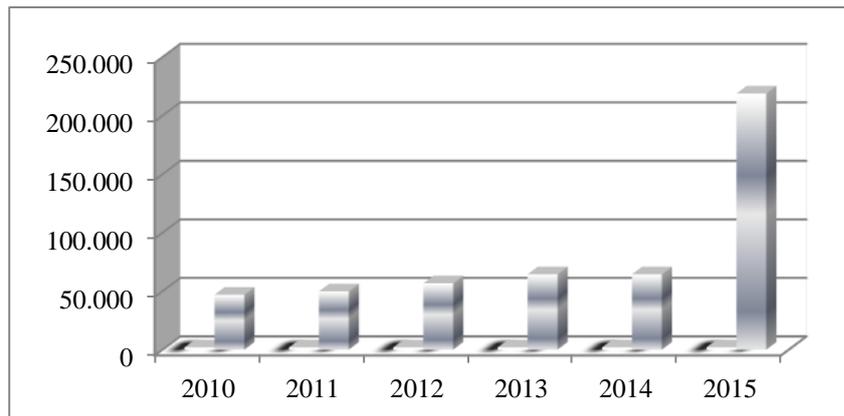
Procedimentos para reavaliação e depreciação

Frequência	Procedimentos
Mensal	Apurar a Depreciação do item do ativo que estiver em condições de uso
Anual	Realizar a revisão da vida útil do item do Ativo
	Realizar a revisão do valor residual do item do Ativo
	Divulgar a Depreciação Acumulada
	Divulgar a data da efetiva Reavaliação bem como seus responsáveis

Fonte: Adaptado de MCASP 6ª ed.

Visando atender ao MCASP o Município de Caçador realizou o inventário de seu Ativo Imobilizado. A partir do Ativo Imobilizado informado no Balanço Patrimonial, a Figura 1 aponta o crescimento deste grupo nos últimos seis anos. Constatou-se que a evolução ocorria de modo gradual, e a variação percentual anual não passava de 14%, entretanto, após a realização do inventário essa variação chegou a 240%, ao comparar-se 2014 com 2015, e a 366% se a comparação for entre o ano de 2015 e o ano de 2010.

Figura 1
Evolução do ativo imobilizado

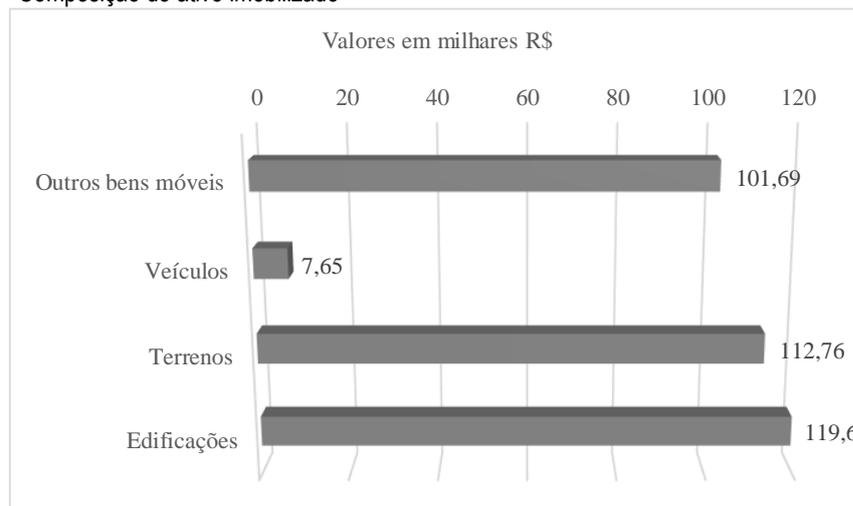


Fonte: Elaborada pelos autores.

Essa variação explica-se pelo fato da prefeitura de Caçador não possuir todos os seus bens registrados na contabilidade até o início de 2015, bem como o valor de seus bens encontravam-se defasados perante o mercado, segundo informações do Diário Caçadoreense (2015).

Realizou-se uma busca por meio do site da Prefeitura de Caçador, em janeiro de 2016, a fim de verificar a relação de bens patrimoniais divulgados, com a finalidade de compor o valor do Ativo Imobilizado total uma vez que o Balanço Patrimonial de 2015 ainda não tinha sido divulgado. O portal da transparência disponibilizou diversas informações sobre o Município Caçadoreense e a partir das informações patrimoniais verificamos que o Ativo Imobilizado alcança o montante bruto de R\$ 510 milhões, contudo o valor do Ativo Imobilizado líquido corresponde a 67% desse valor. Os Bens Imóveis correspondem a R\$ 232 milhões, sendo 35% para Edificações e 33% para Terrenos, sendo que este último não sofre Depreciação. Já os bens Móveis correspondem a 32%, o que é equivalente a R\$ 109 milhões. Com objetivo de demonstrar essa composição elaborou-se a Figura 2.

Figura 2
Composição do ativo imobilizado



Fonte: Elaborada pelos autores.

A Figura 2 evidencia a composição do Ativo Imobilizado que está mais concentrado em Bens Imóveis, pois Edificações e Terrenos somam 68% desse Ativo. Já em relação aos Bens Móveis a maior concentração

está em Outros Bens Móveis tais como: equipamentos, móveis e utensílios, eletrônicos, entre outros, que representam 93% deste grupo, ficando os Veículos com 7%.

Sendo assim, verificou-se por diferença, que o valor da Depreciação do Ativo Imobilizado alcançou o montante de R\$ 122 milhões, o que equivale a 24% desse grupo. Como não há legislação municipal a respeito dos critérios de cálculo nem sobre a estimativa de vida útil dos bens, não foi possível elaborar os cálculos para apurar a variação por tipo de bem.

A fim de realizar a depreciação de seus bens os municípios devem elaborar estudos com a finalidade de estabelecer o método de depreciação mais adequado a cada classe de bens, tendo em vista que o desgaste dos mesmos não é igual. Portanto, não devem seguir padrões fixados pelo Decreto 3.000/99 Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, pois ele é para fins fiscais e o foco que deve ser dado na administração pública é o patrimonial. Como o Município objeto de nosso estudo não divulgou informação quanto a taxas adotadas, utilizou-se a tabela de vida útil do Governo Federal do manual do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI). Na Tabela 4 apresentam-se as principais taxas adotadas no SIAFI.

Tabela 4
Taxas de depreciação

Bens	Prazo de Vida Útil	Taxa Anual de Depreciação
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	10 anos	10,0%
Equipamentos de processamento de dados	5 anos	20,0%
Máquinas e Equipamentos – Construção civil	20 anos	5,0%
Veículos em geral	15 anos	6,7%
Móveis e Utensílios Mobiliário em geral	10 anos	10,0%

Fonte: Manual SIAFI (2016).

Com o propósito de demonstrar o efeito contábil da Reavaliação e Depreciação de Ativos no Balanço Patrimonial preparou-se uma simulação. Foi elaborado na Tabela 5 um recorte de Balanço Patrimonial antes e depois da Reavaliação, e posteriormente a inclusão dos valores já com a Depreciação Acumulada. Para isso adotou-se uma taxa de Depreciação de 10%.

Tabela 5
Balanço Patrimonial

Situação 1 – Antes da Reavaliação			
Ativo Não Circulante	38.109.400	Patrimônio Líquido	50.000.000
Imobilizado	38.109.400		
Bens Móveis	38.109.400	Resultado do Exercício	50.000.000
Situação 2 – Após a Reavaliação			
Ativo Não Circulante	98.380.000	Patrimônio Líquido	110.270.600
Imobilizado	98.380.000	Ajustes de Avaliação Patrimonial	60.270.600
Bens Móveis	98.380.000	Resultado do Exercício	50.000.000
Situação 3 – Após a Reavaliação e Depreciação			
Ativo Não Circulante	88.542.000	Patrimônio Líquido	100.432.600
Imobilizado	88.542.000	Ajustes de Avaliação Patrimonial	54.243.540
Bens Móveis	98.380.000	Resultado do Exercício	46.189.060
Depreciação Acumulada	(9.838.000)		

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tomou-se como base na Tabela 5 três situações. Na Situação 1 ainda não houve a Reavaliação do Ativo Imobilizado, tem-se, portanto, o Ativo Imobilizado com saldo de R\$ 38.109.400 e o Patrimônio Líquido com saldo de R\$ 50.000.000. Na Situação 2 demonstrou-se que houve aumento do Patrimônio devido a Reavaliação de Ativos, não alterando, entretanto, o Resultado, pois assumiu-se que o ente tem um alto controle patrimonial e o MCASP 6ª ed. (2014, p. 161) estabelece que ele pode criar a reserva, logo, houve o aumento do Ativo Imobilizado e do Patrimônio Líquido em R\$ 60.270.600. Após, realizou-se a última simulação por meio da Situação 3, na qual contabilizou-se os efeitos da Depreciação. Uma vez que se optou por contabilizar o aumento da Reavaliação no PL, tem-se que realizar o cálculo da Depreciação antes e depois da Reavaliação e deduzir a diferença da reserva alocando-o para o resultado.

<u>Cálculo da Depreciação antes da Reavaliação</u>	
Ativo Imobilizado – Bens Móveis	38.109.400
Taxa de Depreciação	10%
Depreciação	<u>3.810.940</u>
<u>Cálculo da Depreciação após a Reavaliação</u>	
Ativo Imobilizado – Bens Móveis	98.380.000
Taxa de Depreciação	10%
Depreciação	<u>9.838.000</u>
<u>Valor a ser abatido da Reserva</u>	
Depreciação após a Reavaliação	9.838.000
Depreciação antes da Reavaliação	<u>3.810.940</u>
Dedução da Reserva	6.027.060

Contabilizou-se no Resultado a Despesa de Depreciação no valor de R\$ 9.838.000 e a Variação Quantitativa Aumentativa Independente do Orçamento, em razão da Avaliação Patrimonial, no valor de R\$ 6.027.060, gerando uma redução líquida no Resultado de R\$ 3.810.940 e no PL de R\$ 9.838.000. Verificou-se com este exemplo o quão minucioso devem ser o controle de seus bens, assim como os cálculos para que o ente evidencie de forma fidedigna seu Patrimônio.

6. Considerações finais

A padronização da Contabilidade Pública teve início em 2008 com a publicação da portaria do Ministério da Fazenda – MF 184/08, que estabeleceu as diretrizes para convergência da contabilidade pública às normas internacionais. Logo após, nesse mesmo ano, houve a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Dentre essas normas está a NBC T 16.9 que estabelece os critérios e regras para a apuração da Depreciação, Exaustão e Amortização. Essa padronização faz-se necessária tendo em vista o propósito do Governo Federal em consolidar as contas de todos os entes com base em um plano de contas unificado, para que as Demonstrações Contábeis possam ser elaboradas dentro desse padrão conforme Portaria MF 828/11 e 753/12.

Diante desse contexto e considerando os resultados obtidos neste estudo, foi possível observar que o objetivo proposto foi parcialmente alcançado. Verificou-se que a Prefeitura de Caçador realizou a Reavaliação de seus Ativos, bem como sua Depreciação. Entretanto, ainda precisa estabelecer normas específicas para que os cálculos de Depreciação atendam as peculiaridades de cada bem, de modo a que se evidencie um Patrimônio fidedigno.

O Município deu transparência à composição de seu patrimônio o que representa um ponto positivo, pois segundo Silva et al. (2014) “deve-se ainda levar em conta que nas organizações públicas a qualidade e a transparência das informações são reflexos evidentes para que a sociedade possa ter conhecimento dos processos de gestão do ente público”. Contudo, não houve divulgação dos critérios utilizados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação do seu Ativo Imobilizado, o que não permitiu uma conferência e análise completa das informações.

O Patrimônio Imobilizado da Prefeitura de Caçador aumentou, tendo em vista a adoção dos padrões do MCASP para seu registro e evidenciação, e apesar de haver um custo para realização desse inventário, que foi de R\$ 134.823,92, este representou só 0,062% do valor do Patrimônio analisado. O Patrimônio da Prefeitura encontrava-se subavaliado, o que causava distorção nas informações geradas pelas Demonstrações Contábeis na busca da qualidade patrimonial para os diversos grupos de usuários interessados.

Apesar da evolução em realizar a Reavaliação e a Depreciação dos seus Ativos e divulgar sua relação de bens, os procedimentos adotados pelo Município de Caçador ainda são incipientes no que tange à evidenciação do Patrimônio Público, que segundo Dias Filho (2000) “[...] a evidenciação precisa ser “justa, adequada e plena”, para permitir uma compreensão satisfatória de todos os elementos contábeis que possam influenciar as decisões”, portanto é preciso que se dê maior ênfase para que esta evidenciação seja completa.

Para futuros estudos sugere-se a aplicação desta pesquisa nas informações das Demonstrações Contábeis após a obrigatoriedade do cumprimento da NBCTSP, a fim de analisar o impacto dos critérios utilizados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação do Ativo Imobilizado no Patrimônio dos diversos entes públicos.

Referências

- Amaral, N. A. L., & Borba, J. A. (2012). As reavaliações de ativos na nova contabilidade pública: o caso da Universidade Federal de Santa Catarina. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis*, v. 11, n. 33, p. 35-50.
- Andrew, A., & Pitt, M. (2006). Property depreciation in Government. *Journal of Property Investment & Finance*. Vol. 24 No. 3, pp. 259-263.
- Araújo, J. G. N., Miranda, L. C., & Lagioia, U. C. T. (2014). Um Estudo sobre a Evidenciação Contábil dos Governos Estaduais do Nordeste Brasileiro sob a Ótica da Teoria da Legitimidade e da Hipótese dos Custos Políticos. *ReCont : Registro Contábil – Ufal – Maceió/AL*, Vol. 6, Nº 1 , p.71-91.
- Bairral, M. A. C., Silva, A. H. C., & Alves, F. J. S. (2015). Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Rev. Adm. Pública — Rio de Janeiro* 49(3):643-675.
- Borges, T. B., Mario, P. C., Cardoso, R. L., & Aquino, A. C. B. (2010). Desmistificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública – RAP*. Rio de Janeiro 44(4): 877-901.
- Brasil. (1999). Leis e Decretos. Lei 3.000, de 26 de Março de 1999 - Dispõe sobre a regulamentação da tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 25/06/2016.
- Brasil. (2000). Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 21 fev. 2016.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. (2012). Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração do Valor Justo. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 13. 2012. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=78>. Acesso: 07 de nov. 2015.
- Conselho Federal de Contabilidade – CFC. (2013). Resolução 1.437/2013 – Tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001437. Acesso em: 21 fev. 2016.
- Darós, L. L., & Pereira, A. S. (2009). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. *9º Congresso USP – Controladoria e Contabilidade*.

- Diário Caçadoreense. (2016). Disponível em: <http://www.diariocacadoreense.com.br/pda-prefeitura-chega-a-rs-219milhoesolitica/12533-patrimonio-imobilizado->. Acesso em: 11/01/2016.
- Dias Filho, J. M. (2000). A Linguagem Utilizada na Evidenciação Contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. *Cad. estud.* no. 24. São Paulo.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Graciliano, E. A., & Fialho, W. C. D. (2013). Registro da depreciação na contabilidade pública: uma contribuição para o *disclosure* de gestão. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14 - 21.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- IBGE – Instituto Brasileiro de geografia e Estatística. Cidades. (2015). Disponível em: <http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=420300&search=santa-catarina|cacador>. Acesso em: 26/03/2016.
- Kohama, H. (2014). *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 14. ed. São Paulo: Atlas.
- Legislação Municipal de Caçador, SC. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/sc/c/cacador/decreto/2013/587/5864/decreto-n-5864-2013-dispoe-sobre-o-cronograma-de-aco-es-para-implementacao-de-procedimentos-contabeis-padronizados-e-consolidados-com-o-plano-de-contas-aplicado-ao-setor-publico-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 24/06/2016.
- Martins, E., Iudícibus, S., Gelbcke, E. R., & Santos, A. (2010). *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades*. 7. ed. São Paulo: Altas.
- Padrones, K. G. S. A., Nascimento, V. M. S., Romano, M., Lima, E. B., & Portugal, G. T. (2014). *Disclosure* da depreciação: análise longitudinal de 2005 a 2012 nos municípios do Rio de Janeiro. *XXI Congresso Brasileiro de Custos – Natal, RN, Brasil*.
- Prefeitura de Caçador, SC – Acesso a Informação – Portal da Transparência – Patrimônio – Relação de Bens Patrimoniais. Disponível em: http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01016-000/con_relacaopatrimonio.faces. Acesso em: 11/01/2016.
- Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública – RAP*. Rio de Janeiro 44(4):959-92.
- Secretaria do Tesouro Nacional – STN. (2014). Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. 6. ed. Brasília. 2014. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773. Acesso em: 21 fev. 2016.
- Secretaria do Tesouro Nacional – STN. (2014). Portaria 548, de 24 de setembro de 2015.2014 Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Portaria+STN+548+2015+PIP/73e5e615-ccbe-4050-bfc3-a9356d35daf1. Acesso em 22 fev. 2016.
- Secretaria do Tesouro Nacional – STN. (2016). Disponível em: <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330>. Acesso em: 11 jan. 2016.
- Silva, A. C., Macedo, M. A. S., Sauerbronn, F. F., & Szuster, N. (2012). Avaliação de Ativos Imobilizados no Setor Público: estudo de caso em uma organização militar da Marinha do Brasil. *Revista de Informação Contábil – Vol. 6*, no 3, p. 51-73.
- Silva, C. (2013). *Análise dos Métodos de Depreciação a serem utilizados pelos Órgãos da Administração Pública*. Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso de Ciências Contábeis do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília
- Silva, J. C., Silva, A., Pletsch, C. S., & Rosa, F. S. (2014). O Impacto da Depreciação nos Índices Econômicos e Financeiros de uma Organização Pública pela Aplicação do IPSAS 17. *Revista Pensar Contábil*. Rio de Janeiro, v. 16, n. 60, p. 32-40.
- Silva, L. M. (2009). *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 8 ed. – São Paulo: Atlas.
- Silva, M. C., Costa, G. B., Boente, D. R., & Batista, E. M. (2011). Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos em uma Unidade Gestora. *Boletim de Orçamento e Finanças – Governet*, nº 73.

DADOS DOS AUTORES

Flávia Gregório Lindgren de Almeida

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Fluminense – UFF
 Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ
 Endereço: Rua São Francisco Xavier, 524, 9º Andar, Bloco E – Maracanã
 CEP: 20550-013 – Rio de Janeiro / RJ – Brasil
 E-mail: flavialindgren03@gmail.com
 Telefone: (21) 98646-8522

Raquel Suely de Carvalho

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Fluminense – UFF
 Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ
 Endereço: Rua São Francisco Xavier, 524, 9º Andar, Bloco E – Maracanã
 CEP: 20550-013 – Rio de Janeiro / RJ – Brasil
 E-mail: raquelsc_souza@yahoo.com.br
 Telefone: (21) 97456-4557

Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Doutor em Políticas Públicas e Formação Humana pelo PPFH/UERJ
 Professor Adjunto do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (FAF/UERJ) e Professor Adjunto da FACC/UFRJ.
 Endereço: Rua São Francisco Xavier, 524, 9º Andar, Bloco E – Maracanã
 CEP: 20550-013 – Rio de Janeiro / RJ – Brasil
 E-mail: wladeira@crcrj.org.br
 Telefone: (21) 98272-7792

Sérgio Luis Argolo de Bezerra

Doutor em Políticas Públicas pela Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ
 Professor Adjunto da FACC/UFRJ
 Endereço: Av. Pasteur, 250 – sala 238 – Praia Vermelha, Urca
 CEP: 22.290-240 – Rio de Janeiro / RJ – Brasil
 E-mail: sergiolargolo@globo.com
 Telefone: (21) 98312-5624

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Flávia de Almeida	Raquel de Carvalho	Waldir dos Santos	Sérgio Bezerra
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	√	√	√	√
2. Definição do problema de pesquisa	√	√	√	√
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)				
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)				
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	√	√	√	√
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	√	√	√	√
7. Processo de coleta de dados	√	√		
8. Análises estatísticas	√	√		
9. Análises e interpretações dos dados coletados	√	√		
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	√	√	√	√
11. Revisão crítica do manuscrito	√	√	√	√
12. Redação do manuscrito	√	√		